Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 73 del 28 marzo 1998 - Serie generale

Spediz. abb. post. 45% - art. 2, comma 20/b
Legge 23-12-1996, n. 662 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA — Roma - Sabato, 28 marzo 1998 — SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 54

MINISTERO DELLE FINANZE

DECRETO MINISTERIALE 25 marzo 1998.

Approvazione, con le relative istruzioni, dei modelli 760, 760/RA, 760/RB, 760/RC, 760/RD, 760/RE, 760/RF, 760/RG, 760/RH, 760/RL, 760/RM, 760/RN, 760/RO, 760/RP, 760/RR, concernenti la dichiarazione unica agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, nonché del modello 760/RK, concernente la dichiarazione agli effetti dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, del modello 760/RT concernente l'indicazione dei dati relativi ai premi assicurativi dovuti dai soggetti tenuti all'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, e del modello 760/RZ per l'indicazione delle ritenute sugli interessi ed altri redditi di capitale da presentare nell'anno 1998 dalle società ed enti soggetti alle predette imposte.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

DECRETI, DELIBERE E ORDINANZE MINISTERIALI

MINISTERO DELLE FINANZE

DECRETO 25 marzo 1998.

Approvazione, con le relative istruzioni, dei modelli 760, 760/RA, 760/RB, 760/RC, 760/RD, 760/RE, 760/RF, 760/RG, 760/RH, 760/RL, 760/RM, 760/RN, 760/RO, 760/RP, 760/RR, concernenti la dichiarazione unica agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, nonché del modello 760/RK, concernente la dichiarazione agli effetti dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, del modello 760/RT concernente l'indicazione dei dati relativi ai premi assicurativi dovuti dai soggetti tenuti all'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, e del modello 760/RZ per l'indicazione delle ritenute sugli interessi ed altri redditi di capitale da presentare nell'anno 1998 dalle società ed enti soggetti alle predette imposte.

IL DIRETTORE GENERALE DEL DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;

Visto l'art. 8, primo comma, primo periodo, del suddetto decreto presidenziale, in base al quale le dichiarazioni devono essere redatte, a pena di nullità, su stampati conformi ai modelli approvati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*;

Visti gli articoli 3, comma 2, e 16 del decreto legislativo 3 febbraio 1993, concernenti l'esercizio dei poteri e le attribuzioni dei dirigenti generali;

Visto l'art. 3, comma 4, del decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, istitutiva dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese;

Visto l'art. 12, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituito dall'art. 7, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, concernente le modalità di presentazione delle dichiarazioni;

Visti l'art. 12, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituito dall'art. 7, comma 2, lettera d), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e l'art. 12, comma 3, dello stesso decreto legislativo, in base al quale i centri autorizzati di assistenza fiscale presentano la dichiarazione all'Amministrazione finanziaria in via telematica;

Visto il comma 2 dell'art. 46 del decreto-legge n. 41 del 1995, il quale dispone che le società e i soci, i titolari dell'impresa, i familiari coadiuvanti del titolare, i familiari partecipanti all'impresa familiare, esercenti attività commerciale ovvero artigiana, soggetti all'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124, devono indicare, nella dichiarazione dei redditi dell'anno al quale si riferisce il premio assicurativo, la base retributiva, il premio dovuto, e i versamenti effettuati in acconto e a saldo, anche ai fini della prevenzione delle cure e della riabilitazione a carico dell'Istituto;

Visto il decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, che ha riordinato le imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni;

Visto il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che ha istituito l'imposta regionale sulle attività produttive esercitate nel territorio delle regioni;

Visto il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, che ha riordinato le imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese;

Visto il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 467, concernente disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito di imposta sugli utili societari;

Visto il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, concernente la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi;

Visto il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernente disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie;

Vista la legge 27 dicembre 1997, n. 449, recante misure per la stabilizzazione della finanza pubblica;

Esaminata, in particolare, la normativa contenente agevolazioni agli effetti delle imposte sui redditi a seguito di calamità naturali o di altri eventi eccezionali ovvero la concessione di speciali crediti d'imposta per determinate categorie di contribuenti;

Attesa l'opportunità di prevedere modalità che consentano di accelerare l'acquisizione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi presentate, anche mediante l'utilizzo di sistemi di lettura ottica automatica;

Considerato che occorre stabilire le modalità di predisposizione dei dati delle dichiarazioni da trasmettere all'Amministrazione finanziaria in via telematica;

Considerato che occorre stabilire le caratteristiche tecniche per la stampa dei modelli da utilizzare per la compilazione, anche meccanografica, delle dichiarazioni;

Decreta:

Art. 1.

1. Sono approvati, con le relative istruzioni, gli annessi modelli 760, 760/RA, 760/RB, 760/RC, 760/RD, 760/RE, 760/RF, 760/RG, 760/RH, 760/RL, 760/RM, 760/RN, 760/RO, 760/RP, 760/RR, concernenti la dichiarazione unica agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, nonché il modello 760/RK, concernente la dichiarazione agli effetti dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, e il modello 760/RT concernente l'indicazione dei dati relativi ai premi assicurativi dovuti dai soggetti tenuti all'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali da presentare nell'anno 1998 dalle società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e dai soggetti non residenti equiparati. I modelli devono essere prodotti in due esemplari identici.

2. È approvato, altresì, il modello 760/RZ per l'indicazione delle ritenute sugli interessi ed altri redditi di capitale che deve essere presentato nell'anno 1998 dalle società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e dai soggetti non residenti equiparati.

3. Con successivo decreto sarà approvato il prospetto per la determinazione dell'acconto dovuto per l'anno 1998 ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Art. 2.

1. Per la stampa dei modelli di cui al precedente art. 1 devono essere utilizzate le caratteristiche tecniche indicate nell'allegato 1 al presente decreto.

2. Per la stampa della busta da utilizzare per la presentazione delle dichiarazioni di cui all'art. 1 devono essere seguite le caratteristiche tecniche di cui all'art. 2, comma 1, del decreto ministeriale 15 gennaio 1998, utilizzando il colore nero.

3. I soggetti che utilizzano sistemi informatici per la compilazione della dichiarazione dei redditi, devono presentare all'Amministrazione finanziaria, in luogo dei modelli di cui all'art. 1 del presente decreto, un modello sintetico, denominato 760PC, redatto secondo le specifiche tecniche di stampa stabilite con successivo decreto. Con il medesimo decreto verranno stabilite anche le caratteristiche tecniche della busta da utilizzare per la presentazione del modello 760/PC. È fatto comunque obbligo di predisporre copia della dichiarazione, ad uso del contribuente, su modelli conformi per struttura e sequenza a quelli approvati con l'art. 1 del presente decreto, anche se privi delle caratteristiche grafiche previste nell'allegato 1.

Art. 3.

1. I centri autorizzati di assistenza fiscale devono trasmettere i dati delle dichiarazioni di cui all'art. 1 in via telematica secondo le specifiche tecniche che saranno indicate con successivo decreto.

2. Le stesse specifiche tecniche devono essere osservate anche per la trasmissione in via telematica dei medesimi dati da parte della «Poste italiane S.p.a.» e delle banche convenzionate.

3. I professionisti autorizzati di cui all'art. 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, che appongono il visto di conformità, non devono trasmettere in via telematica le dichiarazioni, da essi predisposte, ma presentarle per il tramite di un ufficio della «Poste italiane S.p.a.» o delle banche convenzionate.

4. Le modalità e i termini per la presentazione dei dati in via telematica saranno stabiliti con successivo decreto.

Il presente decreto sarà pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Roma, 25 marzo 1998

Il direttore generale del Dipartimento delle entrate: ROMANO

Allegato 1

CARATTERISTICHE TECNICHE PER LA STAMPA DEI MODELLI

Struttura e formato dei modelli

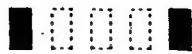
I modelli devono essere predisposti su fogli singoli, fronte/retro, di formato A4:

larghezza: cm 21,0;
altezza: cm 29,7.

È consentita la predisposizione dei modelli in quartine costituite da due fogli, di formato A4, contenenti, rispettivamente, l'originale per l'ufficio delle imposte e la copia ad uso del contribuente. Nelle quartine le pagine devono essere rese staccabili mediante tracciatura e lungo i lembi di separazione deve essere stampata l'avvertenza: «ATTENZIONE: Staccare all'atto della presentazione del modello».

Caratteristiche della carta dei modelli

La carta deve essere di colore bianco con opacità compresa tra l'86 e l'88 per cento e deve avere un peso compreso tra gli 80 e i 90 gr/mq.

Caratteristiche grafiche dei modelli a lettura ottica automatica

I contenuti grafici dei modelli devono risultare conformi ai fac-simili annessi al presente decreto e devono essere ricompresi all'interno di una area grafica che ha le seguenti dimensioni: altezza 65 sesti di pollice, larghezza 75 decimi di pollice. Tale area deve essere posta in posizione centrale rispetto ai bordi fisici del foglio (superiore, inferiore, laterale destro e sinistro).

Nella parte superiore destra dell'area grafica devono essere stampati, su fondo bianco, un codice numerico di tre cifre e una serie di rettangoli (denominati marche) utilizzati per l'identificazione automatica del tipo di pagina; sia il codice numerico che i rettangoli devono essere di colore nero.

Le marche devono avere le seguenti dimensioni: larghezza un decimo di pollice, altezza un sesto di pollice.

Le marche devono essere stampate sul primo sesto di pollice dell'area grafica e devono distare tra loro un decimo di pollice. Ciascuna pagina è individuata da una diversa sequenza delle marche e dal relativo codice numerico, così come indicato nelle successive tabelle.

La prima marca di destra (denominata marca di riferimento) deve essere stampata nell'ultimo decimo di pollice dell'area grafica.

TIPO DI PAGINA	CODICE NUMERICO	SEQUENZA MARCHE (le marche tratteggiate **non** devono essere stampate)
760	073	⬚ ■ ■ ■ ■
760/RA, 760/RB, 760/RC, 760/RD, 760/RE, 760/RF, 760/RH, 760/RK, 760/RL, 760/RM, 760/RN, 760/RO, 760/RR, 760/RT, 760/RZ	122	■ ■ ⬚ ⬚ ■
760, 760/RA, 760/RB, 760/RN, 760/RO, 760/RR, 760/RZ (seconda pagina)	082	■ ⬚ ⬚ ⬚ ■

Nella parte inferiore sinistra dell'area grafica, in posizione simmetrica rispetto alle marche poste in alto a destra, deve essere riservata una zona a fondo bianco che non deve contenere nessun tipo di segno o fondino.

Nella parte inferiore destra di ciascuna pagina deve essere stampata una marca preceduta da un codice alfanumerico di tre caratteri che identifica il modello e il relativo numero di pagina.

La marca deve essere stampata nell'ultimo sesto di pollice dell'area grafica e deve essere esattamente allineata alla marca superiore di riferimento.

I codici numerici e alfanumerici che precedono le marche poste nella parte superiore ed inferiore dell'area grafica, devono essere stampati con le seguenti caratteristiche: tipo di carattere «COURIER», corpo 12, passo fisso in decimi di pollice.

L'ultima cifra del codice numerico che precede le marche poste nella parte superiore dell'area grafica deve distare 11 decimi di pollice dal bordo sinistro della marca di riferimento. L'ultima cifra del codice alfanumerico che precede la marca posta nella parte inferiore deve distare dal bordo sinistro di quest'ultima 2 decimi di pollice.

Le zone riservate al «N. Protocollo», alla «Data di presentazione», alla «Denominazione», al «Codice fiscale» e alla casella «Mod. n. », devono essere stampate in colore blu (pantone n. 281 U) su fondo bianco. Le linee grafiche devono essere continue e di spessore pari a mm. 0,2; le relative dizioni devono essere stampate anch'esse in colore blu (pantone n. 281 U).

La zona riservata al «N. Protocollo», deve avere la larghezza totale pari a 50 decimi di pollice; la base deve distare 5 sesti di pollice dalla base della marca di riferimento e deve essere posizionata in modo tale che il bordo laterale destro disti 2,5 decimi di pollice dal bordo laterale sinistro della marca di riferimento.

La zona riservata alla «Data di presentazione», deve avere la larghezza totale pari a 16 decimi di pollice; la base deve distare 8 sesti di pollice dalla base della marca di riferimento e deve essere posizionata in modo tale che il bordo laterale destro disti 36,5 decimi di pollice dal bordo laterale sinistro della marca di riferimento.

La zona riservata alla «Denominazione», deve avere la larghezza totale pari a 38 decimi di pollice; la base deve distare 11 sesti di pollice dalla base della marca di riferimento e deve essere posizionata in modo tale che il bordo laterale destro disti 2,5 decimi di pollice dal bordo laterale sinistro della marca di riferimento.

Le zone riservate ai codici fiscali devono avere le seguenti dimensioni: larghezza totale 27,5 decimi di pollice; larghezza e altezza delle singole caselle rispettivamente 2,5 decimi di pollice e 2 sesti di pollice. La base della zona relativa al codice fiscale posto sul frontespizio della dichiarazione deve distare 14 sesti di pollice dalla base della marca di riferimento, mentre la base della zona relativa al codice fiscale posto sugli altri fogli della dichiarazione deve distare 3 sesti di pollice dalla base della marca di riferimento; in ogni caso le zone riservate ai codici fiscali devono essere posizionate in modo tale che il bordo laterale destro disti 2,5 decimi di pollice dal bordo laterale sinistro della marca di riferimento.

Le caselle della zona riservata al «Mod. n. » devono avere ciascuna larghezza 2,5 decimi di pollice, altezza 1,5 sesti di pollice e devono essere posizionate in modo tale che la base disti 7 sesti di pollice dalla base della marca di riferimento e che il bordo laterale destro dell'intera zona disti 2,5 decimi di pollice dal bordo laterale sinistro della marca di riferimento.

Le linee orizzontali che delimitano l'inizio delle zone retinate del modello 760 devono essere continue, di colore nero, di spessore mm 0,2 e devono distare 15 sesti di pollice dalla base della marca di riferimento.

Le linee orizzontali che delimitano l'inizio delle zone retinate dei modelli 760/RA, 760/RB, 760/RC, 760/RD, 760/RE, 760/RF, 760/RH, 760/RK, 760/RL, 760/RM, 760/RN, 760/RO, 760/RR, 760/RT e 760/RZ devono essere continue, di colore nero, di spessore mm 0,2 e devono distare 8 sesti di pollice dalla base della marca di riferimento.

Le linee orizzontali che delimitano l'inizio delle zone retinate delle seconde pagine dei modelli 760, 760/RA, 760/RB, 760/RN, 760/RO, 760/RR e 760/RZ devono essere continue, di colore nero, di spessore mm 0,2 e devono distare un sesto di pollice dalla base della marca di riferimento.

Colori

Per la stampa dei modelli di cui all'art. 1 del presente decreto deve essere utilizzato il colore blu (pantone n. 281 U) con le seguenti eccezioni per le quali deve essere utilizzato il colore nero:

la linea orizzontale che delimita l'inizio della zona retinata di ogni pagina;

tutte le diciture della zona retinata che non siano riportate negli spazi previsti per l'indicazione dei dati.

Sul bordo laterale sinistro del frontespizio del modello di cui all'art. 1 devono essere indicati i dati identificativi del soggetto che ne cura la stampa e gli estremi del presente decreto.

MODELLO 760/98 REDDITI 1997

DICHIARAZIONE DELLE SOCIETA' ED ENTI COMMERCIALI RESIDENTI E DELLE SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTI EQUIPARATI SOGGETTI ALL' IRPEG

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

INDICE

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE pag.

Ministero delle Finanze

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

Modello 760

PREMESSA

Il presente modello è predisposto su fogli singoli in modo da consentire la presentazione dei soli quadri compilati.

Per i soggetti che compilano la dichiarazione con strumenti informatici è predisposto un modello "sintetico" (denominato 760PC) da presentare all'Amministrazione finanziaria in luogo di quello tradizionale.
Il Mod. 760PC, stampato su fogli bianchi, contiene i soli dati anagrafici e reddituali del soggetto passivo di imposta, i dati di calcolo delle imposte e la firma della dichiarazione. A garanzia della leggibilità delle informazioni contenute nel Mod. 760PC, il contribuente deve conservare copia della dichiarazione stampata sul modello normale.
Sul Mod. PC gli unici dati che possono essere compilati a mano sono quelli relativi agli estremi dei versamenti e la firma.

I singoli fogli che compongono il modello devono essere inseriti nella busta separatamente, senza alcuna forma di bloccaggio o rilegatura.

ATTENZIONE
Alla presente dichiarazione, fermi restando gli obblighi di conservazione, non va allegato alcun documento, neanche il bilancio.

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMPILAZIONE DEL MOD. 760

Il Mod. 760 deve essere presentato - utilizzando modelli conformi a quelli approvati con decreto del Ministro delle finanze - dai seguenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG):
1) società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato;
2) enti commerciali (enti pubblici e privati, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato;
3) società di ogni tipo (tranne società semplici, società e associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir) nonché enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato, con stabili organizzazioni nel territorio stesso.

I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, diversi da quelli sopra indicati, devono invece presentare il Mod. 760 BIS. Essi sono:
- enti non commerciali (enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti o non residenti nel territorio dello Stato;
- società semplici, società e associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir, non residenti nel territorio dello Stato;
- società nonché enti commerciali non residenti che non hanno esercitato attività in Italia mediante stabili organizzazioni.

SOCIETA DI CAPITALI RESIDENTI IN ITALIA

Le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi Mod. 760 anche se non hanno conseguito alcun reddito o hanno subito una perdita.
Il reddito complessivo di tali società è considerato, ai sensi dell'art. 95 del Tuir, reddito di impresa e va determinato con i criteri stabiliti dagli articoli da 52 a 77, salvo quanto stabilito nelle disposizioni del capo II, successive al predetto art. 95, prendendo a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico redatto a norma del codice civile o di leggi speciali e apportandovi, nell'ambito del Mod. 760/RA, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei menzionati criteri.
Si ricorda che a partire dalla presente dichiarazione non deve essere allegata la copia del bilancio (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa). I ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari per la determinazione del reddito secondo le disposizioni del Tuir devono essere indicati in apposito prospetto (da predisporre e conservare) qualora non risultanti dal bilancio o rendiconto.
Detti soggetti devono, inoltre, compilare il Mod. 760/RP per i redditi di fonte estera percepiti direttamente e soggetti ad imposta sostitutiva.

ENTI COMMERCIALI RESIDENTI IN ITALIA

Tutti gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, sono soggetti all'IRPEG, ad esclusione degli organi e delle amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, dei comuni, delle comunità montane, delle province e delle regioni.
L'art. 87, comma 1, del Tuir individua detti enti, classificando sub lett. b), quelli che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e, sub lett. c), quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.
Si fa presente che l'attività commerciale costituisce "oggetto principale" se rientra fra le finalità istituzionali dell'ente, determinate dalla legge istitutiva o dall'atto costitutivo, e non se rientra soltanto fra le attività che possono essere svolte in via sussidiaria o meramente strumentale per il conseguimento delle finalità istituzionali; pertanto, nel caso in cui le finalità istituzionali comprendano l'esercizio dell'attività commerciale insieme con l'esercizio di altre attività, non è rilevante la prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre.
Per stabilire se l'ente ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, cioè se l'attività commerciale (come definita nell'art. 51 del Tuir) costituisce l'oggetto esclusivo o principale dell'ente, si deve avere riguardo all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, all'attività effettivamente esercitata (art. 87, comma 4, del Tuir).
L'Amministrazione finanziaria ha in ogni caso la possibilità di accertare se l'attività effettivamente svolta rispecchi le previsioni dell'atto costitutivo o dello statuto.
Gli enti commerciali sono equiparati alle società di capitali; valgono quindi le regole previste per dette società riguardo all'obbligo della dichiarazione, anche in mancanza di reddito, e ai modelli da compilare.

SOCIETA ED ENTI NON RESIDENTI IN ITALIA

Le società e gli enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, in quanto per la maggior parte del periodo di imposta non hanno nel territorio stesso la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività, sono soggetti ad imposizione in Italia soltanto per i redditi ivi prodotti, ad esclusione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.
Sono comprese tra le società, a questi effetti, anche le società di tipo personale e le società di tipo diverso da quelle regolate dalla legge italiana (cfr. art. 2507 del cod. civ.).
Il Mod 760 deve essere presentato dalle società nonché dagli enti commerciali che hanno esercitato attività in Italia mediante stabili organizzazioni.
I predetti soggetti, per i quali valgono le regole previste per le società di capitali e gli enti commerciali residenti, determinano il reddito complessivo, secondo le norme concernenti il reddito di impresa, assumendo a base l'apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia, considerando tali anche le plusvalenze e le minusvalenze dei beni destinati, o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni, nonché gli utili distribuiti da società ed enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del Tuir e le plusvalenze relative alle partecipazioni sociali indicate nell'art. 20, comma 1, lett. f), del Tuir.
Il predetto conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione e alle eventuali altre attività produttive di redditi imponibili svolte in Italia, corredato della situazione patrimoniale, e il bilancio o rendiconto generale della società o ente dovrà essere esibito su richiesta del competente ufficio finanziario.
Nella dichiarazione, che va presentata anche se i soggetti in argomento non hanno conseguito alcun reddito o hanno subito una perdita, vanno indicate le generalità di almeno un rappresentante per i rapporti tributari in Italia.

3. VERSAMENTI DELLE IMPOSTE

Il versamento delle imposte, a norma dell'art. 17 e seguenti del D.Lgs. n. 241 del 1997, deve essere effettuato direttamente presso gli sportelli del concessionario o presso banche e uffici postali abilitati mediante la delega prevista dall'art. 19 del citato D.Lgs. n. 241 (Mod. F24). Tale delega,

che sostituisce la modulistica di conto fiscale, consente di effettuare versamenti unitari all'Erario, alle Regioni e all'Inps. È possibile effettuare il pagamento delle somme dovute utilizzando più deleghe.
Le somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte possono essere versate, previa opzione esercitata dal contribuente nel modello 760/RG, in rate mensili di uguale importo, con la maggiorazione di interessi in misura pari al tasso previsto dall'articolo 9 del D.P.R. n. 602 del 1973, aumentato di un punto percentuale. In ogni caso, il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione (vedere in Appendice la voce "Versamenti delle imposte").
Si ricorda che per effetto dell'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, le eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società ed enti appartenenti ad un medesimo gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo: l'ente o le società cessionari possono utilizzare dette eccedenze per il versamento dell'IRPEG, dell'imposta integrativa di cui all'art. 105-bis del Tuir, dell'ILOR e dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, da essi dovute.

Acconti

Per effetto dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239, ai fini dell'acconto dell'IRPEG non si tiene conto, nella misura del 70 per cento, delle ritenute sugli interessi, premi ed altri frutti dei titoli di cui all'art. 1 del medesimo decreto legislativo, scomputate per il periodo d'imposta precedente;

Per effetto dell'art. 31 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, concernente, tra l'altro, l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, è dovuto l'acconto per il primo periodo di applicazione di tale imposta.

4 PRESENTAZIONE DEL MOD. 760, DEL MOD. 760/RK, DEL MOD. 760/RZ E DEL MODELLO IRAP (Mod. 760/RQ)

I soggetti, anche non residenti, tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo devono presentare la dichiarazione entro un mese dall'approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio non è stato approvato nel termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo, la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso.
Gli altri soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono presentare la dichiarazione entro sei mesi dalla fine del periodo di imposta.
La dichiarazione presentata con ritardo non superiore a un mese e valida, ma si applica **la sanzione minima di cui all'art. 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ridotta a un ottavo, giusta il disposto dell'art 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (vedere in appendice la voce "Sanzioni").** La dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto o presentata ad ufficio non competente o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello, non si considera omessa agli effetti penali, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del DL 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

La dichiarazione puo essere presentata a qualunque ufficio postale o banca convenzionata, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente.
Le banche o gli uffici postali devono rilasciare, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione.
Tale ricevuta costituisce prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione.
La dichiarazione predisposta mediante l'utilizzo di sistemi informatici può essere consegnata esclusivamente ad un ufficio postale.
Il servizio di ricezione delle dichiarazioni da parte delle banche e degli uffici postali è gratuito. Le banche possono accettare non più di cinque dichiarazioni per volta da ciascun utente.
La presentazione delle dichiarazioni i cui ordinari termini di scadenza siano compresi tra il 1° gennaio e il 31 maggio 1998 deve essere effettuata nel mese di giugno 1998. Entro lo stesso termine deve procedersi ai collegati obblighi di versamento a saldo e in acconto delle imposte, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,50% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16° giorno successivo a quello di originaria scadenza del termine.
Pertanto, ad esempio, per i soggetti con termine di scadenza compreso tra il 1° e 31 maggio, in caso di versamento entro il 15 giugno non è dovuta alcuna maggiorazione; sui versamenti effettuati tra il 16 e il 30 giugno 1998 e, invece, dovuta la maggiorazione dello 0,50% a titolo di interessi corrispettivi.
Per i soggetti con termine di scadenza anteriore alla data del 1° maggio la maggiorazione e dovuta a decorrere dal 16° giorno successivo a quello di originaria scadenza del termine nella misura dello 0,50 per cento per ogni mese intero o frazione di mese

La dichiarazione puo essere presentata anche ad un qualsiasi centro autorizzato di assistenza fiscale che svolge il servizio di ricezione delle dichiarazioni. In tal caso il centro autorizzato rilascia al contribuente, entro il termine della sua presentazione, copia della dichiarazione con l'impegno di trasmettere per via telematica all'Amministrazione finanziaria, i dati in essa contenuti.

La dichiarazione deve essere consegnata utilizzando l'apposita busta predisposta per il tipo di dichiarazione presentata (manuale o PC).

I soggetti che presentano la dichiarazione dall'estero possono effettuare la spedizione utilizzando il mezzo della raccomandata o altro equivalente, dal quale risulti con certezza la data di spedizione.
La dichiarazione può essere inserita in una normale busta di corrispondenza di dimensione idonea a contenerla senza che sia necessario piegarla. La busta deve essere indirizzata al Ministero delle Finanze - Roma - e deve recare scritte, a caratteri evidenti, le seguenti indicazioni:
- **"contiene dichiarazione Mod. 760";**
- **denominazione;**
- **codice fiscale;**
- **anno di presentazione.**

Unitamente al Mod. 760 deve essere presentato il Mod. 760/RK per dichiarare il patrimonio netto delle imprese ai fini dell'applicazione dell'imposta sul patrimonio stesso; detto modello va presentato anche quando l'imposta non è dovuta in quanto inferiore a lire 100 mila (per la sua compilazione si rinvia alle apposite istruzioni).

Congiuntamente alla dichiarazione dei redditi deve essere, altresì, presentato il prospetto per la determinazione dell'acconto dovuto ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Mod. 760/RQ).

I soggetti che avendo operato le ritenute previste dall'art. 7, comma 5, del DPR n. 600 del 1973 e che, ai sensi dell'art. 9, comma 6, dello stesso D.P.R. n. 600 hanno l'obbligo di presentare la relativa dichiarazione dei sostituti di imposta contestualmente alla dichiarazione dei redditi propri, devono compilare il Mod. 760/RZ.

5 COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO

Nella parte superiore del frontespizio devono essere sempre compilati i campi denominazione e codice fiscale.

Denominazione: va indicata la denominazione o la ragione sociale risultante dall'atto costitutivo; per le società irregolari o di fatto non residenti, la cui denominazione comprende cognomi e nomi dei soci, devono essere indicati, per ogni socio, il cognome e il nome.
La denominazione deve essere riportata senza abbreviazioni ad eccezione della natura giuridica che deve essere sempre indicata in forma contratta (esempio: S.p.A. per Società per Azioni).

Codice fiscale: si ricorda che per le nuove società il codice fiscale deve essere richiesto agli uffici provinciali IVA, ovvero agli uffici unici delle entrate ove attivati.

In caso di fusione, di scissione totale o di trasformazione, vanno indicati, rispettivamente, i dati relativi alla società fusa o incorporata, scissa o trasformata per la quale si presenta la dichiarazione.

Il frontespizio del modello di dichiarazione comprende, altresì, cinque riquadri: il primo, relativo al tipo di dichiarazione, il secondo relativo ai dati riguardanti la società o l'ente, il terzo, relativo ai dati riguardanti il rappresentante che sottoscrive la dichiarazione, il quarto riservato alla sottoscrizione della dichiarazione ed il quinto riservato al visto di conformità del centro autorizzato di assistenza o di un professionista che presta l'assistenza fiscale alle società cooperative e loro consorzi.

Ministero delle Finanze

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

Modello 760

TIPO DI DICHIARAZIONE

La casella IRAP va barrata se il contribuente presenta il prospetto per il calcolo dell'acconto dell'IRAP (Mod. 760/RQ).
La seconda casella va barrata se il contribuente presenta il modello 760/RK concernente l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.
Se la presente dichiarazione sostituisce o integra nei termini di legge una precedentemente presentata, barrare la relativa casella. Detta casella va barrata, inoltre, in caso di dichiarazione presentata ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. In proposito vedere in Appendice la voce "Ravvedimento operoso".

DATI RELATIVI ALLA SOCIETA O ENTE

Stato estero di residenza: va compilato solo dalle Società o enti non residenti; il "codice paese estero" va desunto dall'elenco dei paesi esteri allegato alle presenti istruzioni.
Sede legale: vanno precisati: il Comune (senza alcuna abbreviazione), la sigla della provincia (per Roma: RM), la frazione, la via, il numero civico, il codice di avviamento postale ed il numero telefonico. La stabile organizzazione in Italia delle società o enti non residenti deve essere indicata in luogo della sede legale; in caso di più stabili organizzazioni va indicata quella in funzione della quale è determinato il domicilio fiscale.
La data di variazione va indicata se i dati sono mutati rispetto alla precedente dichiarazione; indicare solo l'anno "98" se non è stata presentata la dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente.
Domicilio fiscale: questo dato deve essere indicato soltanto dalle società il cui domicilio fiscale è diverso dalla sede legale.
La data di variazione va indicata se i dati sono mutati rispetto alla precedente dichiarazione; indicare solo l'anno "98" se non è stata presentata la dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente.
Si ricorda che le variazioni del domicilio fiscale hanno effetto dal 60° giorno successivo a quello in cui si sono verificate.

Codici statistici:
Stato: il relativo codice deve essere desunto dalla tabella A.
Natura giuridica: il relativo codice deve essere desunto dalla tabella B.
Situazione: il relativo codice deve essere desunto dalla tabella C.

TABELLA A

CODICE	STATO DELLA SOCIETÀ O ENTE ALL'ATTO DELLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE
1	Soggetto in normale attività
2	Soggetto in liquidazione per cessazione di attività
3	Soggetto in fallimento o in liquidazione coatta amministrativa
4	Soggetto estinto

TABELLA B

CODICE	NATURA GIURIDICA
	Soggetti residenti
1	Società in accomandita per azioni
2	Società a responsabilità limitata
3	Società per azioni
4	Società cooperative e loro consorzi iscritti nei registri prefettizi e nello schedario della cooperazione
5	Altre società cooperative
6	Mutue assicuratrici
7	Consorzi con personalità giuridica
8	Associazioni riconosciute
9	Fondazioni
10	Altri enti ed istituti con personalità giuridica
11	Consorzi senza personalità giuridica
12	Associazioni non riconosciute e comitati
13	Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)
14	Enti pubblici economici
15	Enti pubblici non economici
16	Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica
17	Opere pie e società di mutuo soccorso
18	Enti ospedalieri
19	Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale
20	Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo
21	Aziende regionali, provinciali, comunali e loro consorzi
22	Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili, con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia
23	Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 23, 25 e 60 della legge 8 giugno 1990, n. 142
	Soggetti non residenti
30	Società semplici, irregolari e di fatto
31	Società in nome collettivo
32	Società in accomandita semplice
33	Società di armamento
35	Società in accomandita per azioni
36	Società a responsabilità limitata
37	Società per azioni

TABELLA C

CODICE	SITUAZIONE DELLA SOCIETÀ O ENTE RELATIVAMENTE AL PERIODO DI IMPOSTA CUI SI RIFERISCE LA DICHIARAZIONE
1	Periodo d'imposta in cui ha avuto inizio la liquidazione per cessazione di attività, per fallimento o per liquidazione coatta amministrativa
2	Periodi d'imposta successivi a quello di dichiarazione di fallimento o di messa in liquidazione
3	Periodo d'imposta in cui ha avuto termine la liquidazione per cessazione di attività, per fallimento o per liquidazione coatta amministrativa
4	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per fusione o incorporazione
5	Periodo d'imposta in cui è avvenuta la trasformazione da società soggetta ad IRPEG in società non soggetta ad IRPEG o viceversa
6	Periodo normale d'imposta
7	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per scissione totale
8	Periodo di imposta in cui si è deliberato lo scioglimento agevolato ai sensi dell'art. 3 comma 38, della legge n. 662 del 1996.

Eventi eccezionali: nella casella relativa agli eventi eccezionali deve essere indicato il codice:

1. dai soggetti che, esercitando una attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, ed avendo opposto un rifiuto a richieste di natura estorsiva o, comunque, non avendovi aderito, subiscono nel territorio dello Stato un danno a beni mobili o immobili in conseguenza di fatti delittuosi commessi, anche al di fuori dell'esistenza di un vincolo associativo, per il perseguimento di un ingiusto profitto. Per le vittime delle suddette richieste estorsive l'art. 4-bis del DL 27 settembre 1993, n. 382, convertito dalla legge 18 novembre 1993, n. 468, ha disposto la proroga di trecento giorni dei termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo;

2. dai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi **nelle province di Lucca, Massa Carrara, Udine e Pordenone** nel mese di giugno 1996, per i quali il D.L. 6 settembre 1996, n. 467, convertito dalla legge 7 novembre 1996, n. 569, ha disposto il differimento dei termini relativi ai versamenti ed agli adempimenti di natura tributaria. Con D.M. 25 novembre 1996, pubblicato nella G.U. del 30 novembre 1996, n. 281, sono stati disciplinati le modalità e i termini di ripresa della riscossione delle imposte sospese.

3. dai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi nel mese di giugno 1996 nelle province di Lucca e Massa Carrara. Con l'ordinanza del Ministero dell'interno n. 2617 del 28 giugno 1997 è stato disposto che gli adempimenti ed i versamenti di natura tributaria sono sospesi dal 19 giugno 1996 al 31 ottobre 1997.

4. dai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi nei mesi di novembre, dicembre 1996 e gennaio 1997 nella regione Campania, per i quali l'ordinanza del Ministro dell'interno n. 2508 del 22 febbraio 1997, pubblicata nella G.U n. 48 del

27 febbraio 1997, ha previsto la sospensione degli adempimenti e dei versamenti di natura tributaria dal 10 gennaio al 20 aprile 1997 ed il D.M. 16 aprile 1997 ha previsto che i versamenti devono essere effettuati entro e non oltre il 21 aprile 1997.

5. dai soggetti colpiti dall'evento sismico verificatosi il giorno 12 maggio 1997 nel comune di Massa Martana, per i quali le ordinanze del Ministro dell'interno n. 2589 del 26 maggio 1997, pubblicata nella G.U n. 124 del 30 maggio 1997, n. 2693 del 13 ottobre 1997, pubblicata nella G.U n. 241 del 15 ottobre 1997, e n. 2729 del 22 dicembre 1997, pubblicata nella G.U n. 300 del 27 dicembre 1997, hanno previsto la sospensione degli adempimenti e dei versamenti di natura tributaria dal 12 maggio 1997 al 31 marzo 1998.

6. dai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del 14 ottobre 1996 nel comune di Crotone per i quali le ordinanze del Ministro dell'interno n. 2590 del 26 maggio 1997, pubblicata nella G.U n. 124 del 30 maggio 1997, n. 2693 del 13 ottobre 1997, pubblicata nella G.U n. 241 del 15 ottobre 1997, e n. 2729 del 22 dicembre 1997, pubblicata nella G.U n. 300 del 27 dicembre 1997, hanno previsto la sospensione dei versamenti e adempimenti di natura tributaria dal 14 ottobre 1996 al 31 marzo 1998.

7. dai soggetti colpiti dalla crisi sismica iniziata il giorno 26 settembre 1997 nelle regioni Marche e Umbria per i quali le ordinanze del Ministro dell'interno n. 2668 del 28 settembre 1997, pubblicata nella G.U n. 220 del 30 settembre 1997, n. 2694 del 13 ottobre 1997, pubblicata nella G.U n. 241 del 15 ottobre 1997, e n. 2728 del 22 dicembre 1997, pubblicata nella G.U n. 300 del 27 dicembre 1997, hanno previsto la sospensione degli adempimenti e dei versamenti di natura tributaria dal 26 settembre 1997 al 31 dicembre 1998 per le persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, aventi residenza, domicilio o sede nei comuni di cui all'art. 1, commi 2 e 3 della citata ordinanza n. 2694/97; dal 26 settembre al 31 dicembre 1997 per le persone fisiche e soggetti diversi delle persone fisiche, aventi residenza, domicilio o sede nei comuni di cui all'art. 1, comma 1, della citata ordinanza n. 2694/97; dal 26 settembre 1997 al 31 dicembre 1998 per le persone fisiche e soggetti diversi dalle persone fisiche, aventi residenza, domicilio o sede nei comuni di cui all'art. 1, comma 1, della citata ordinanza n. 2694/97, le cui abitazioni e i cui immobili, sede di attività produttive, siano stati oggetti di ordinanze sindacali di sgombero per inagibilità totale o parziale.

■ DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE CHE SOTTOSCRIVE LA DICHIARAZIONE

La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale della società o ente dichiarante e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale.
Per le società o enti che non hanno in Italia la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale dell'attività la dichiarazione può essere sottoscritta da un rappresentante per i rapporti tributari in Italia.

La nullità della dichiarazione è sanata se il contribuente provvede alla sottoscrizione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio competente.

Nel terzo riquadro del frontespizio, riguardante i dati del rappresentante della società o dell'ente che sottoscrive la dichiarazione, devono essere indicati i dati anagrafici, il codice fiscale e il codice carica, rivestita all'atto della dichiarazione, del rappresentante stesso. A tali fini, nell'apposito spazio si dovrà indicare il codice:

1 se trattasi di rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore;
3 se trattasi di curatore fallimentare;
4 se trattasi di commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria);
5 se trattasi di commissario giudiziale (amministrazione controllata ovvero custodia giudiziaria);
6 se trattasi di rappresentante fiscale di soggetto non residente;
8 se trattasi di liquidatore (liquidazione volontaria);
9 se trattasi di società beneficiaria (scissione) ovvero società incorporante.

L'apposito spazio, riservato alla data di decorrenza della carica, va compilato solo se il rappresentante è diverso da quello indicato nella dichiarazione relativa al precedente periodo di imposta.
Nell'apposito spazio, riservato alla indicazione della residenza anagrafica, va indicato il comune di residenza del rappresentante; nel caso in cui il comune di residenza sia diverso da quello di domicilio fiscale deve essere indicato quest'ultimo.
I dati relativi alla residenza anagrafica, o se diverso, al domicilio fiscale, vanno indicati solo se variati rispetto alla precedente dichiarazione dei redditi o se la dichiarazione stessa non e stata presentata.

Quando i rappresentanti sono più di uno, nel Mod. 760/RR devono essere indicati gli altri, fornendo, per ciascuno, i medesimi dati richiesti nel riquadro riportato nel frontespizio.

■ FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

Tale riquadro, riservato alla firma, contiene l'indicazione dei modelli che sono stati compilati.

Se presso la società o l'ente esiste il collegio sindacale o altro organo di controllo la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dal presidente del collegio sindacale o dell'organo di controllo (ovvero, se questo non è collegiale, da tutti i componenti).
Si richiama l'attenzione sulle sanzioni penali comminate dagli articoli 1 e 4 del DL 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, a carico di coloro che omettono di presentare una dichiarazione cui sono obbligati ai fini delle imposte sui redditi o indicano nelle scritture contabili corrispettivi in misura inferiore a quella reale per un ammontare superiore ai limiti fissati dalla legge ovvero che danno luogo alle fattispecie elencate nel citato art. 4.

■ VISTO DI CONFORMITÀ

Il riquadro, che interessa le società cooperative e loro consorzi, è riservato al visto di conformità del centro autorizzato di assistenza o di un professionista che presta l'assistenza fiscale.

6 LE NOVITÀ DELLA DISCIPLINA DEL REDDITO D'IMPRESA E QUELLE DERIVANTI DALL'ATTUAZIONE DELLE DELEGHE IN MATERIA TRIBUTARIA

La disciplina del reddito d'impresa è stata modificata da numerosi provvedimenti legislativi ed in particolare da quelli di attuazione delle deleghe in materia tributaria contenute nella legge 23 dicembre 1996, n. 662.
Si richiamano i principali provvedimenti in questione:

- Legge 27 dicembre 1997, n. 449 recante misure per la stabilizzazione della finanza pubblica;
- D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 - recante il riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni ;
- D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466 - recante il riordino delle imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese;
- D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 467 - recante disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito di imposta sugli utili societari.

■ SEZIONE PRIMA: MODIFICHE CONSEGUENTI ALLE NORME CONTENUTE NELLA LEGGE 449 DEL 1997

I-A) PLUSVALENZE ISCRITTE

Con le disposizioni recate dai commi 3 e 4, lett. a), n. 2), dell'art. 21 della citata legge 27 dicembre 1997, n. 449, è stato modificato il regime di trattamento delle plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale su beni diversi da quelli costituenti magazzino. L'intervento legislativo è consistito, in particolare, nell'abrogazione della lettera c) del comma 1 dell'art. 54 del Tuir e nella riformulazione della regola contenuta nella lett.c) del comma 1 del successivo art. 76, la cui nuova versione stabilisce che "il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito".
Per effetto di tali modifiche, pertanto, le suddette plusvalenze iscritte non concorrono più alla formazione del reddito e alla determinazione del costo fiscale dei beni rivalutati.
Ai sensi del comma 5 del suddetto art. 21, il nuovo regime trova applicazione a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 1997; esso non riguarda, quindi, le plusvalenze iscritte in bilancio in esercizi anteriori, per le quali continuano a valere le disposizioni previgenti.
Si precisa che, in virtù di quanto stabilito dallo stesso comma 1 del citato art. 76, tale nuovo regime opera nei soli casi in cui nell'ambi-

to del capo VI del Tuir non siano già previste autonome e diverse regole di trattamento dei maggiori valori iscritti in bilancio.
È il caso, ad esempio, delle partecipazioni di controllo o di collegamento, valutate a norma dell'art.2426, n. 4 del codice civile o di leggi speciali, in base al c.d. "equity method", per le quali il comma 2-bis dell'art.54 del Tuir dispone la rilevanza dei maggiori valori iscritti fino a concorrenza delle minusvalenze precedentemente dedotte nonché delle altre immobilizzazioni finanziarie (titoli e partecipazioni) valutate al costo, per le quali si rende applicabile la regola contenuta nel terzo periodo del quarto comma dell'art.59 del Tuir, in virtù del rinvio ad essa operato dall'art. 66 del medesimo Tuir.
Si precisa, inoltre, che secondo la stessa lett.c) del comma 1 dell'art.76, fanno eccezione alla nuova regola i maggiori valori iscritti la cui esclusione dalla formazione del reddito complessivo sia prevista da una norma speciale; è attualmente il caso dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione di disavanzi di scissione o fusione, per i quali sia richiesto il riconoscimento fiscale ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

I-B) CONTRIBUTI E LIBERALITÀ

La disciplina fiscale dei contributi (e delle liberalità), contenuta nell'art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir ha formato oggetto di una duplice modifica, consistente, da un lato, nella eliminazione del beneficio dell'accantonamento in sospensione d'imposta di tali proventi, fino a un massimo del cinquanta per cento del relativo ammontare, e, dall'altro, nella introduzione di un nuovo regime dei contributi destinati all'acquisto di beni ammortizzabili.
Entrambe le innovazioni decorrono dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998. Con riferimento ai soggetti aventi esercizio non coincidente con l'anno solare, pertanto, l'applicazione delle nuove regole può interessare anche la presente dichiarazione.
In base alla citata lett b) del comma 3 dell'art.55 del Tuir, così come riformulata dal comma 4, lett b), dell'art.21 della legge n. 449, devono ora ritenersi esclusi dal novero dei proventi costituenti sopravvenienze attive non solo i contributi di cui alle lettere e) ed f) del comma 1 dell'articolo 53 del Tuir ma anche i contributi "per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato".
Al riguardo, si precisa che devono considerarsi tali i contributi la cui concessione sia specificamente condizionata dalla legge all'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili, quale che sia la modalità di erogazione degli stessi (attribuzione di somme in denaro, riconoscimento di crediti d'imposta, ecc.).
L'esclusione di tale specie di contributi dal novero dei proventi costituenti sopravvenienze attive, ne comporta il concorso alla formazione del reddito secondo le regole di competenza economica ai sensi dell'art. 75 del Tuir. In particolare, nel caso in cui il contributo sia contabilizzato a diretta riduzione del costo di acquisto del bene cui inerisce, il concorso alla formazione del reddito avverrà automaticamente sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi d'imposta di durata del processo di ammortamento.
Nel caso, invece, in cui il bene sia iscritto nell'attivo al lordo del contributo ricevuto, il concorso alla formazione del reddito d'impresa dei contributi della specie avverrà in stretta correlazione con il processo di ammortamento dei beni alla cui acquisizione ineriscono, sotto forma di quote di risconto proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio.
In tale seconda ipotesi, peraltro, qualora la quota di ammortamento imputata al conto economico ecceda quella fiscalmente ammessa in deduzione, occorrerà procedere oltreché al rinvio della deduzione di detta eccedenza anche al rinvio della tassazione della parte di contributo imputata al conto economico ad essa proporzionalmente corrispondente.
Per converso, ove l'ammortamento riconosciuto ai fini fiscali risulti superiore a quello stanziato in sede civilistica - come avviene nell'ipotesi dell'ammortamento anticipato non imputato al conto economico ed effettuato tramite la costituzione di un'apposita riserva in sospensione d'imposta - si renderà concorrente alla formazione del reddito imponibile anche la quota di contributo proporzionalmente corrispondente a tale maggiore ammortamento benché anch'essa non imputata al conto economico.
Si precisa che le nuove regole per il trattamento dei contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili non riguardano i contributi della specie la cui imputazione in base al criterio di cassa si sia verificata anteriormente al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998. Per tali contributi, infatti, resta ferma l'applicazione delle regole previgenti, sia in ordine all'accantonamento in sospensione d'imposta e sia in ordine alla eventuale ripartizione in quote costanti della parte non accantonabile. Devono essere invece assoggettati alla nuova disciplina i contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili che pur essendo stati concessi in esercizi anteriori risultino incassati nell'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 o in esercizi successivi.
Al riguardo, non si pongono problemi di ordine transitorio nel caso in cui il processo di ammortamento del bene cui i contributi ineriscono inizi a decorrere dallo stesso esercizio in cui si verifica l'incasso degli stessi. Nel caso invece in cui l'ammortamento sia già iniziato anteriormente all'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 l'importo del contributo da incassare a decorrere da detto esercizio dovrà essere portato ai fini fiscali ad abbattimento del costo residuo da ammortizzare nell'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 e nei successivi; peraltro, nel caso in cui l'importo del contributo risulti superiore al costo residuo da ammortizzare l'eccedenza concorrerà per intero a formare il reddito nell'esercizio d'incasso. Si precisa che analoghe soluzioni valgono anche per l'ipotesi in cui il contributo risulti incassato parte in precedenza e parte a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998.
Per quanto attiene ai contributi diversi da quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili – nonché, comunque da quelli in conto esercizio ai sensi delle lett. e) ed f) dell'art. 53 del Tuir – e alle liberalità, si è detto che la modifica apportata dalla citata legge n. 449 del 1997 consiste nella definitiva eliminazione del beneficio della sospensione d'imposta fruibile, attualmente, fino a un massimo del cinquanta per cento.
Resta invece ferma per tali proventi l'imputazione in base al criterio di cassa e la possibilità di ripartirne la tassazione, per quote costanti, nell'arco di cinque periodi a partire da quello d'incasso.
Si precisa che l'eliminazione del regime di sospensione si applica ai contributi (e alle liberalità) incassati a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, anche se concessi in esercizi anteriori, ferma restando la sua applicabilità per i contributi incassati negli esercizi precedenti. Nel caso, quindi, di un contributo il cui incasso avvenga in più soluzioni, la nuova disciplina si applica alle quote imputabili per cassa a partire dal suddetto esercizio in corso al 1° gennaio 1998.
Si ricorda che per espressa previsione della nuova lett. b) del comma 3 del citato art. 55 del Tuir, resta ferma l'applicazione delle agevolazioni connesse alla realizzazione di investimenti produttivi concesse nei territori montani di cui alla legge 31 gennaio 1994, n. 97, nonché quelle concesse ai sensi del testo unico delle leggi sugli interventi nel mezzogiorno di cui al D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, per la decorrenza prevista al momento della concessione. Pertanto, ai contributi concessi in base a tali provvedimenti continuerà ad applicarsi la disciplina vigente al momento della concessione anche se il loro incasso si verifica a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998.

I-C) MARCHI E AVVIAMENTO

Il comma 6, lettere a) e b), del citato art. 21 della legge n. 449 del 1997, ha modificato le disposizioni contenute nell'art. 68 del Tuir in tema di ammortamento, rispettivamente, dei costi sostenuti per l'acquisizione di marchi d'impresa e di quelli sostenuti a titolo di avviamento.
In entrambi i casi è stata ridotta la misura massima della quota di ammortamento deducibile in ciascun periodo d'imposta.
In particolare, per quanto riguarda i marchi, il comma 1 del citato art. 68 del Tuir, come risultante dopo le modifiche in oggetto, stabilisce che le relative quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo; in precedenza, tali quote potevano essere determinate in misura non superiore a un terzo del costo.
Analogamente, per quanto concerne l'avviamento, la modifica apportata al comma 5 dello stesso art. 68 del Tuir consiste nella riduzione della quota massima deducibile nei singoli periodi da un quinto a un decimo del costo sostenuto a tale titolo.
Le suddette modifiche decorrono dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 e si applicano, per espressa previsione del comma 7 del citato art. 21 della legge n. 449 del 1997, non solo per la determinazione delle quote di ammortamento dei costi per marchi e avviamento sostenuti a partire da tale esercizio ma anche per le quote relative a costi sostenuti in precedenza e ancora in corso di ammortamento. Pertanto, le quote di ammortamento relative ai costi per marchi e avviamento sostenuti in esercizi anteriori e non ancora completamente ammortizzati dovranno essere determinate, a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, nel rispetto dei nuovi limiti massimi. Così, ad esempio, ipotizzando un costo per avviamento pari a 1.000.000 sostenuto nell'esercizio precedente a quello in corso al 1° gennaio 1998 e già ammortizzato in tale esercizio per importo pari a 200.000 (un quinto del costo), la quota

di ammortamento deducibile nell'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 e nei successivi non potrà essere superiore a 100.000 (un decimo del costo) fino a concorrenza del residuo costo ammortizzabile di lire 800.000.

I-D) DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE INERENTI L'UTILIZZO DI AUTOVETTURE, AUTOCARAVAN, MOTOCICLI E CICLOMOTORI

1. Premessa

L'articolo 121-bis del Tuir, introdotto dall'art. 17, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha modificato il regime di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi all'utilizzo di taluni mezzi di trasporto a motore.
In particolare, le modifiche attengono al trattamento dei seguenti veicoli:
- autovetture e autocaravan di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a) e m) del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (nuovo codice della strada);
- motocicli di cui all'art. 53, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 285 del 1992;
- ciclomotori di cui all'articolo 52 del medesimo decreto.

Non sono, quindi, interessati dalle modifiche in discorso i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio: biciclette e gondole). Si precisa, inoltre che le nuove disposizioni non interessano comunque le autovetture, gli autocaravan, i motocicli e i ciclomotori costituenti per l'impresa beni di magazzino (anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali, come, ad esempio, le autovetture utilizzate dalle concessionarie per scopi promozionali).

Il nuovo art. 121-bis del Tuir comprende nel suo ambito applicativo anche gli aeromobili da turismo e le navi e imbarcazioni da diporto. Con riferimento a tali beni, tuttavia, le nuove disposizioni non introducono alcuna novità rispetto a quelle previgenti. Pertanto, le spese di acquisizione e gli altri componenti negativi relativi all'impiego di tali beni restano deducibili per intero solo nel caso in cui gli stessi siano utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa: come nel caso degli aeromobili da turismo e delle imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione.
Al di fuori di tale fattispecie, le spese e gli altri componenti negativi relativi agli aeromobili da turismo nonché alle navi e alle imbarcazioni da diporto sono completamente irrilevanti. Analogamente, non assumono rilevanza le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal realizzo di tali beni.

Le nuove disposizioni, per effetto del comma 3 dell'articolo 17 della legge n. 449 del 1997, entrano in vigore dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 e riguardano anche i beni acquistati in periodi d'imposta anteriori, fermi restando gli effetti prodotti nei precedenti periodi di imposta in applicazione delle disposizioni previgenti.

2. Regime di deducibilità integrale

Sono deducibili per intero le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzazione di autovetture ed autocaravan di cui alle richiamate lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, motocicli e ciclomotori destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Si ricorda che devono considerarsi utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa i veicoli senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata (ad esempio, sono tali le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse).
Il regime di deducibilità integrale si applica, altresì, per le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per i veicoli (autovetture e autocaravan, motocicli e ciclomotori) adibiti ad uso pubblico.
Al riguardo, si precisa che devono considerarsi tali i veicoli per i quali vi sia un atto rilasciato da una pubblica amministrazione che attesti tale destinazione.
Il regime in parola si applica, infine, alle spese e gli altri componenti negativi relativi ai suddetti veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.
Al riguardo, posto che tale destinazione deve essere provata attraverso idonea documentazione (ad esempio, da una specifica clausola del contratto di lavoro del dipendente), si osserva che la condizione temporale si intende verificata nel caso in cui la concessione in uso promiscuo si sia protratta per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro; fermo restando che nel caso di beni acquisiti o ceduti nel corso del periodo d'imposta dovrà aversi riguardo, anziché alla maggior parte del periodo d'imposta del datore di lavoro, alla maggior parte del periodo di possesso del bene nel corso dell'esercizio.
Si precisa, inoltre, che per la verifica della condizione temporale non è necessario che la concessione in uso promiscuo sia avvenuta in modo continuativo né che il veicolo sia stato utilizzato da un unico dipendente.
Per il caso in cui l'utilizzo promiscuo non raggiunga il periodo temporale minimo richiesto, si rinvia alle precisazioni svolte nei successivi paragrafi 3 e 4.

Si ricorda che il regime di deducibilità integrale si applica, al verificarsi delle fattispecie descritte, a prescindere dal volume di cilindrata dei veicoli e senza alcuna limitazione del costo ammesso in deduzione a titolo di ammortamento o a titolo di canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio.

3. Regime di deducibilità parziale

Qualora i veicoli indicati (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) non siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, ovvero adibiti ad uso pubblico o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nella misura del 50 per cento.
Per i soggetti che svolgono attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, la percentuale di deducibilità è elevata all'80 per cento.
La lettera b) del comma 1 dell'art. 121-bis del Tuir, stabilisce, inoltre, che il costo sostenuto per l'acquisto ovvero per la locazione anche finanziaria o per il noleggio dei veicoli soggetti al regime di deducibilità parziale rileva entro determinati limiti massimi.
In particolare, nell'ipotesi di acquisto a titolo di proprietà del veicolo, non si tiene conto della parte del costo che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori.
Si precisa che debbono comprendersi nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione (ad esempio: I.V.A. indetraibile).
Così, ad esempio, nel caso dell'acquisto di un autovettura di costo pari a 50 milioni, l'importo deducibile ai fini fiscali a titolo di ammortamento sarà il cinquanta per cento della quota di ammortamento stanziata nel periodo di imposta riferibile alla parte di costo rappresentato da 35 milioni. Nel caso in questione, ipotizzando un ammortamento fiscale pari al 25 per cento del costo, l'importo ammesso in deduzione, commisurato al coefficiente di ammortamento stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988, sarà pari a 4.375.000 (cioè al cinquanta per cento della quota di ammortamento riferibile a 35 milioni; infatti: 35.000.000 x 25 per cento x 50 per cento = 4.375.000). È il caso di aggiungere che tale modalità di calcolo della quota deducibile si applica anche nell'ipotesi di ammortamento anticipato ai sensi dell'art. 67, comma 3, del Tuir.
Si ricorda che il suddetto limite di 35 milioni e elevato a 50 milioni per le autovetture utilizzate dai soggetti esercenti attività di agenzia e rappresentanza di commercio.
Per il caso di veicoli utilizzati in locazione finanziaria viene disposto che non si tiene conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente alla parte di costo di detti veicoli che eccede i limiti suindicati
Si precisa al riguardo che il costo rilevante ai fini in questione è quello sostenuto dal concedente e che tale costo, qualora l'IVA afferente i canoni di locazione risulti, ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, indetraibile per l'utilizzatore, va assunto al lordo dell'IVA assolta dal locatore. Così, ad esempio, ipotizzando che il costo sostenuto dal concedente (comprensivo dell'IVA) per l'acquisto di un'autovettura sia pari a 60 milioni, l'importo deducibile per l'utilizzatore sara pari al 50 per cento della quota dei canoni corrispondente al rapporto tra il suddetto limite di 35 milioni e il costo sostenuto dal concedente (60 milioni). Nell'esempio ipotizzato, dunque, l'importo deducibile è pari alla metà del 58,33 per cento dei canoni contrattuali.

Nell'ipotesi di veicoli utilizzati a titolo di noleggio o di locazione semplice, la lett. b), del comma 1, del nuovo art. 121-bis del Tuir dispone, altresì, che non si tiene conto dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori.
Al riguardo, si precisa che nel caso di contratti di noleggio "full service" (trattasi di quei contratti misti nei quali la causa economica prevalente è rappresentata dalla locazione del veicolo rispetto alle ulteriori prestazioni che vengono fornite a seguito della stipula del contratto stesso quali, ad esempio, la manutenzione ordinaria, il pagamento dell'assicurazione, della tassa di proprietà, la sostituzione dell'autovettura in caso di guasto), i canoni vanno assunti al netto dei costi riferibili alle predette prestazioni accessorie. A tal fine, dal contratto dovrà risultare specificamente indi-

cata la quota della tariffa di noleggio riferibile alle spese per i servizi accessori di cui si fruisce. In mancanza di siffatta specificazione, la tariffa corrisposta dovrà essere considerata unitariamente e rileverà per intero ai fini del raggiungimento del limite posto dal legislatore.

Si precisa che i suindicati limiti (7 milioni per autovetture e autocaravan, 1,5 milioni per i motocicli e ottocentomila per i ciclomotori) sono riferiti ad un periodo di utilizzo dei beni pari a dodici mesi. Nel caso, quindi, in cui il contratto di locazione o di noleggio inizi nel corso del periodo di imposta ovvero nel caso di periodo d'imposta di durata diversa da dodici mesi (sempreché l'utilizzo si protragga per l'intero periodo) dovrà effettuarsi il ragguaglio dei limiti stessi. Così, ad esempio, nel caso di un autovettura noleggiata per gli ultimi sei mesi nel corso di un periodo d'imposta di durata annuale, il limite massimo su cui applicare la percentuale di deduzione (50 per cento) dovrà essere ridotto a 3,5 milioni.

4. Veicoli concessi in uso ai dipendenti o agli amministratori

Il regime di limitata deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi si applica anche ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per un periodo di tempo inferiore alla maggior parte del periodo di imposta (ovvero di possesso: vedi punto 2). In questo caso, tuttavia, la parte di spese e altri componenti negativi proporzionalmente riferibile al periodo di concessione in uso promiscuo al dipendente è deducibile per intero ai sensi dell'art. 62 del Tuir; ciò, anche nel caso in cui l'importo così determinato sia superiore a quello costituente reddito di lavoro per il dipendente a norma dell'art. 48, comma 4, lett. a), del Tuir. Per la deduzione al 50 per cento della restante quota delle spese e degli altri componenti negativi, dovrà tenersi conto anche dei limiti massimi sopraindicati in relazione al costo di acquisto e ai canoni di locazione o di noleggio. Pertanto, l'ammontare della quota di ammortamento ovvero dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non riferibile al periodo di concessione in uso promiscuo, si renderà deducibile (al 50 per cento o all'80 per cento per gli esercenti l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio) solo per la parte proporzionalmente corrispondente ai suddetti limiti. Così, ad esempio, ipotizzando il caso di un autovettura di costo pari a 60 milioni, concessa in uso promiscuo per quattro mesi nel corso dell'esercizio e ammortizzata con coefficiente del 25 per cento, la parte della quota di ammortamento riferibile ai mesi di utilizzo promiscuo (un terzo di 15 milioni) è deducibile per intero; la restante parte (10 milioni) assume rilievo nei limiti del 58,33 per cento (35:60 = x : 100) ed è, quindi, deducibile per un importo pari a 2.916.500 lire (5.833.000 x 50 per cento = 2.916.500).

Con riferimento ai veicoli suddetti concessi in uso promiscuo agli amministratori, la quota di spese e di altri componenti negativi interamente deducibile quale compenso all'amministratore andrà individuata sulla base del valore normale da determinarsi con le regole ordinarie (cfr. art. 9 del Tuir). Naturalmente, nell'ipotesi di concessione per uso esclusivamente personale dell'amministratore, la quota delle spese e degli altri componenti negativi sostenuti dall'impresa eventualmente eccedente l'importo costituente compenso per l'amministratore stesso è integralmente indeducibile.

5. Veicoli con regime di deducibilità parziale e integrale nei vari periodi di imposta

I regimi di deducibilità integrale o parziale, devono essere applicati, esercizio per esercizio, sulle singole quote di ammortamento e, pertanto, se in un esercizio il veicolo viene concesso in uso promiscuo al dipendente, la quota di ammortamento trova pieno riconoscimento; viceversa, se in un successivo esercizio il veicolo non è destinato ad un utilizzo per cui è ammessa la deducibilità integrale delle spese ad esso afferenti, la quota di ammortamento sarà soggetta alle limitazioni sopra esaminte (vedi punto 3).

6. Rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze ai fini della determinazione del reddito di impresa

Ai fini della determinazione del reddito di impresa le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

7. Criteri per l'applicazione dell'articolo 67, comma 7, del Tuir

Il comma 3 dell'articolo 121-bis del Tuir dispone che, ai fini dell'applicazione del comma 7 dell'articolo 67 del Tuir, il costo dei veicoli assoggettabili nel periodo d'imposta al regime di deducibilità parziale, si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.
Pertanto, agli effetti del plafond di calcolo previsto da tale norma va assunto per detti beni il costo massimo fiscalmente rilevante ridotto al 50 per cento; conseguentemente, nel caso di un autovettura il cui costo sia pari a 40 milioni, il costo rilevante ai fini del suddetto plafond deve essere assunto entro il limite di 17,5 milioni; analogamente, nel caso di un autovettura di costo pari a 30 milioni, l'importo rilevante è 15 milioni.
Per gli esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, invece, la deduzione delle spese di manutenzione deve essere effettuata sulla base dei diversi limiti previsti dalla norma in esame.
Va inoltre precisato che le spese di manutensione, riparazione, ecc. afferenti i veicoli soggetti al regime di deducibilità parziale devono essere distintamente rilevate rispetto a tutte le altre spese della specie riguardanti la generalità dei beni ammortizzabili (ivi compresi i veicoli soggetti al regime di deducibilità integrale). L'importo di dette spese distintamente rilevato concorrerà nella misura del 50 per cento alla formazione dell'ammontare massimo deducibile nell'esercizio (cinque per cento del plafond) e dell'eccedenza deducibile per quinti nei successivi esercizi.
Si ricorda infine che qualora ricorra l'ipotesi prevista dall'ultimo periodo dello stesso comma 7, dell'art. 67, i compensi periodici pattuiti per la manutenzione dei veicoli assoggettabili al regime di deducibilità limitata sono ammessi in deduzione nell'esercizio di competenza nei limiti del 50 per cento o dell'80 per cento per gli esercenti l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio e il costo dei veicoli stessi non concorre alla determinazione del plafond.

8. Criteri di deduzione delle spese sostenute per l'utilizzo di veicoli non disciplinati dall'articolo 121-bis del Tuir

I criteri di deduzione indicati nell'art. 121-bis del Tuir trovano applicazione esclusivamente nei riguardi dei beni ivi indicati. Tra questi non sono compresi gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone o cose (immatricolati sub lett. c), comma 1, dell'art. 54 del nuovo codice della strada).
Le spese e gli altri componenti negativi relativi a veicoli non indicati nell'articolo 121-bis del Tuir, sono, in via di principio, integralmente deducibili nella determinazione del reddito a condizione che si riferiscano esclusivamente ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi.
In caso di immatricolazione sub lett. c), comma 1, del citato art. 54 va precisato che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili integralmente se l'autoveicolo al quale esse afferiscono è effettivamente ed oggettivamente destinato al trasporto promiscuo di persone e cose.
Al fine di verificare la sussistenza dell'anzidetta condizione va fatto riferimento allo superficie dell'abitacolo dell'autoveicolo stesso.
La suddetta condizione può ritenersi soddisfatta, per gli autoveicoli diversi da quelli dotati di pianale di carico esterno all'abitacolo, quando l'abitacolo dello stesso sia riservato, almeno per la metà della sua superficie, in modo permanente al trasporto di cose.
Pertanto, ad esempio, si considerano destinati al trasporto promiscuo gli autoveicoli sprovvisti dei sedili posteriori idonei a trasportare persone, ovvero benché dotati di sedili posteriori la residua superficie dell'abitacolo di estensione, comunque non inferiore a quella destinata al trasporto di persone, sia esclusivamente riservata al trasporto di cose.
Mancando tali parametri, le spese e agli altri componenti negativi riferibili ai suddetti autoveicoli sono deducibili - sempreché non ricorrano le ipotesi di assoggettamento al regime di deducibilità integrale considerate al precedente punto 2 - nelle predette misure del 50 per cento e dell'80 per cento.

9. Decorrenza delle nuove disposizioni

Come si è detto, le disposizioni recate dal nuovo art. 121 bis del Tuir si rendono applicabili a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1997 e interessano non solo i veicoli il cui utilizzo a titolo di proprietà ovvero a titolo di locazione anche finanziaria o di noleggio inizi in tale periodo d'imposta ma anche i veicoli il cui utilizzo sia iniziato precedentemente.
Al riguardo, si precisa, con specifico riferimento ai veicoli (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) assoggettabili, nel nuovo assetto normativo, al regime di deducibilità parziale, che la determinazione degli importi ammessi in deduzione secondo le nuove regole a titolo di ammortamento ovvero a titolo di canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non è influenzato

dall'ammontare eventualmente già dedotto a tale titolo nei precedenti periodi di imposta. Conseguentemente, nel caso, ad esempio, di un'autovettura il cui costo di acquisto sia stato pari a 30 milioni e per la quale siano state già dedotte in base al previgente regime fiscale quote di ammortamento pari complessivamente a 20 milioni, l'applicazione delle nuove regole comporta semplicemente la riduzione al 50 per cento delle ulteriori quote di ammortamento ammesse nonché degli altri componenti negativi afferenti il suo utilizzo. Analogamente, nel caso di un'autovettura di costo superiore al limite dei 35 milioni (ovvero dei 50 milioni per gli esercenti di attività di agenzia o rappresentanza di commercio), l'applicazione delle nuove regole comporta l'irrilevanza della parte delle ulteriori quote di ammortamento proporzionalmente riferibile al costo eccedente detto limite (vedi paragrafo 3).

I-E) DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE

Con riguardo alle società cooperative e loro consorzi, l'art. 21, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha previsto che non concorrono a formare il reddito imponibile le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'art. 52 del Tuir, diverse da quelle riconosciute dalle leggi speciali per la cooperazione. Tale disposizione, che si applica solo se determina un utile o un maggior utile da destinare alle riserve indivisibili, ha effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997.
Per effetto di detta disposizione, le imposte sui redditi (attualmente Irpeg e Ilor) riferibili alle variazioni in aumento, al netto di quelle in diminuzione, costituiscono anche esse una variazione in diminuzione.
Si abbia, ad esempio, l'ipotesi in cui:
- l'utile, al lordo delle imposte, sia pari a 100;
- le variazioni in aumento, al netto di quelle in diminuzione, siano pari a 50;
- tutto l'utile disponibile sia accantonato a riserva indivisibile (RIS.);
- le imposte sui redditi (I = Irpeg + Ilor) siano pari al 53,2 per cento del reddito imponibile.

Tenendo conto dell'ulteriore variazione in diminuzione, che potrà essere operata per effetto della predetta norma, pari a 0,532 x 50, la quantificazione delle imposte, e quindi quella dell'utile che viene accantonato a riserva indivisibile, sarà la seguente:

$$\begin{cases} I = 0{,}532\,[100 + 50 - RIS - (0{,}532 \times 50)] \\ RIS = 100 - I \end{cases}$$

Svolgendo il sistema, si ha:
I = 0,532 x 50 = 26,6
RIS = 100 - 26,6 = 73,4
Pertanto, in dipendenza dell'ulteriore variazione in diminuzione, l'importo delle imposte (irpeg e ilor) sarà pari a 26,6 e l'utile accantonato a riserva indivisibile a 73,4.
Si precisa che la disposizione non opera con riferimento agli utili destinati a finalità diverse dall'accantonamento a riserve indivisibili (ad esempio, per distribuire dividendi o per l'accantonamento al fondo "beneficienza e mutualità").

SEZIONE SECONDA: MODIFICHE CONSEGUENTI ALL'ATTUAZIONE DELLE DELEGHE DI CUI ALLA LEGGE 662 DEL 1996

II-A) CREDITO D'IMPOSTA SUGLI UTILI SOCIETARI E IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLA MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO

Il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 467, ha modificato la disciplina del credito d'imposta sugli utili societari ed ha abrogato quella relativa alla maggiorazione di conguaglio.
In particolare, il predetto decreto ha modificato il meccanismo impositivo che imponeva alla società di dare "copertura" al credito d'imposta sui dividendi riconosciuto ai soci con la maggiorazione di conguaglio, stabilendo che:
- ai soci è attribuito il credito d'imposta sugli utili percepiti nei limiti delle imposte assolte dalla società erogante;
- in taluni casi, specificamente previsti dalla legge, viene consentito alla società di memorizzare imposte in relazione a proventi che non concorrono alla formazione del reddito, al fine di trasferire ai soci il beneficio riconosciuto alla società, attribuendo ai soci stessi un credito d'imposta "limitato", in quanto lo stesso può essere utilizzato solo per compensare l'imposta dovuta dal contribuente, riferibile a detti utili, con la conseguenza che l'eventuale eccedenza non potrà essere chiesta a rimborso né riportata a scomputo delle imposte relative agli esercizi successivi.

Tale disciplina si applica alle distribuzioni degli utili di esercizio, delle riserve e degli altri fondi deliberate a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996.
In dipendenza dell'abrogazione della maggiorazione di conguaglio, il citato D.Lgs. n. 467 del 1997, ha stabilito l'obbligo dell'affrancamento delle riserve e fondi soggetti, in caso di distribuzione, alla maggiorazione di conguaglio mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva.
Si precisa inoltre che, sempre in relazione all'abrogazione della suddetta maggiorazione e considerata la nuova impostazione di bilancio derivante dall'attuazione della IV direttiva comunitaria si è resa superflua l'indicazione nella relazione degli amministratori dei dati di cui al comma 7 dell'art. 105 del Tuir nel testo precedente alle modifiche introdotte dal richiamato D.Lgs. n. 467 del 1997.

1. Il credito d'imposta

Con il comma 1 dell'art. 14 del Tuir, viene fissato il principio in base al quale il credito d'imposta spetta ai soci nei limiti delle imposte assolte dalla società.
In particolare, il nuovo art. 14, comma 1, del Tuir, come modificato dall'art. 2, comma 1, n. 3), del decreto legislativo in esame, dispone che "se *alla formazione del reddito complessivo concorrono utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 87, al contribuente è attribuito un credito d'imposta pari al 58,73 per cento dell'ammontare degli utili stessi nei limiti in cui esso trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 105*".
Occorre preliminarmente osservare che con la nuova percentuale del credito d'imposta, fissata nella misura del 58,73, si realizza l'adeguamento del credito stesso all'aliquota IRPEG attualmente stabilita nella misura del 37 per cento. In particolare, l'anzidetta percentuale è il risultato del rapporto tra 37 e 63, cioè tra l'IRPEG applicata su un imponibile di 100 (al lordo dell'imposta) e l'importo che residua per la distribuzione ai soci dopo l'applicazione dell'imposta stessa.
Nella nuova disciplina assume rilievo, oltre all'ammontare delle imposte effettivamente assolte dalla società, cui corrisponderà il credito d'imposta ordinario, anche quello relativo alle imposte "*non assolte*" (da considerare imposte "virtuali"), cui corrisponderà un credito d'imposta limitato che viene riconosciuto ai soci in quanto riferibile a proventi che fruiscono di agevolazioni; tale credito d'imposta limitato viene riconosciuto ai soci al fine di trasferire agli stessi l'agevolazione connessa alla non imponibilità dei proventi della società medesima.

1.1 Il credito d'imposta ordinario

La disciplina dell'utilizzazione del credito d'imposta "ordinario" non è stata modificata salva l'introduzione, come in precedenza chiarito, del principio in base al quale il credito d'imposta spetta ai soci nei limiti delle imposte assolte dalla società.

1.2 Il credito d'imposta limitato

Il credito d'imposta di cui all'art. 14 del Tuir, correlato all'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, è riconosciuto quale credito d'imposta "limitato".
In particolare, le disposizioni del comma 1-bis dell'art. 94 stabiliscono le caratteristiche e le modalità di utilizzo di detto credito d'imposta, disponendo che lo stesso:
- è determinato applicando all'imposta dovuta il rapporto tra l'ammontare degli utili per i quali spetta il credito d'imposta limitato, comprensivo di detto credito, e l'ammontare del reddito complessivo (comprensivo del credito d'imposta limitato e dell'eventuale credito d'imposta ordinario) al lordo delle perdite di precedenti periodi ammesse in diminuzione;
- si considera utilizzato prima degli altri crediti d'imposta;
- l'eccedenza non può essere chiesta a rimborso ne computata in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo.

Va in proposito rilevato che, ai fini della determinazione dell'imposta riferibile ai dividendi con credito di imposta limitato, la norma contenuta nel comma 1-bis dell'art. 94 prevede l'applicazione del rapporto ivi previsto all'imposta "dovuta".
Al riguardo, tenuto conto delle finalità della norma, l'imposta da assumere va considerata al netto delle detrazioni d'imposta. Ed invero, la quota di imposta, determinata mediante l'applicazione del predetto rapporto all'imposta netta, potrà anche essere inferiore al 37 per cento, per effetto delle detrazioni di imposta, delle riduzioni di aliquota e delle dimi-

nuzioni del reddito a causa di perdite, secondo le disposizioni dell'art. 102 del Tuir.
È prevista la facoltà di non avvalersi delle disposizioni dei commi 4 e 5 dell'art. 14, cioè di non computare il credito d'imposta limitato ne in aumento del reddito complessivo né in detrazione dall'imposta.
Tale previsione ha lo scopo di non penalizzare le società nel caso in cui, pur con il computo del credito d'imposta in aumento degli utili ad essi riferibile, non vi sia un'imposta da pagare, in quanto, ad esempio, il risultato non sia fiscalmente positivo per effetto di perdite di periodo. In tal caso, infatti, il credito d'imposta posto in aumento del reddito determinerebbe la riduzione delle perdite altrimenti riportabili.

Esempio:

Utile di esercizio formato da dividendi con credito d'imposta sia ordinario che limitato.

Si ipotizzi il caso in cui la Società A consegua un utile di L. 200 alla cui formazione hanno concorso, tra l'altro, i seguenti dividendi:
L. 1.192 con credito d'imposta ordinario;
630 con credito d'imposta limitato;

Utile d'esercizio	L.	200
Credito d'imposta ordinario	L.	700
Credito d'imposta limitato	L.	370
Reddito complessivo imponibile	L.	1270

Imposta lorda (L.1270 x 37%)	L.	469,9
Detrazioni ex art. 91-bis	L.	11
Imposta netta	L.	458,9

Verifica del credito d'imposta "limitato" spettante:

$\frac{630 + 370}{1270} \times 458,9 =$ L. 361,34 < 370,
per cui la detrazione del credito di imposta limitato sarà pari a 361,34

Imposta netta	L. 458,9
Credito d'imposta limitato	L. 361,34
	L. 97,56
Credito di imposta ordinario	L. 700,00
Imposta da chiedere a rimborso o da riportare in eccedenza (700 - 97,56)	L. 602,44

Memorizzazione delle imposte da parte della società
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir (458,9 - 361,34) = **L. 97,56**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir = **L. 361,34**

2. Individuazione, memorizzazione e utilizzazione delle imposte disponibili per l'attribuzione del credito d'imposta ai soci

Il nuovo meccanismo impositivo degli utili societari è caratterizzato dall'attribuzione ai soci del credito d'imposta e del credito d'imposta limitato fino a concorrenza, rispettivamente, delle imposte di cui alle lett. a) e b) del nuovo articolo 105, comma 1, del Tuir, così come sostituito dall'art. 2, comma 1, n. 10, del decreto legislativo in commento.

La società è tenuta a "memorizzare" separatamente tali imposte, sia nella fase della loro determinazione che in quella del loro utilizzo.

2.1 Individuazione e memorizzazione delle imposte disponibili per l'attribuzione del credito d'imposta ai soci

2.1.1 Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir

Le imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir sono le seguenti:
- imposte liquidate nella dichiarazione dei redditi;
- imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e iscritte in ruoli non più impugnabili;
- imposte derivanti da accertamenti divenuti definitivi ;
- imposte applicate a titolo di imposta sostitutiva.

Imposte liquidate nella dichiarazione dei redditi

Trattasi delle imposte sul reddito delle persone giuridiche, liquidate in dichiarazione dal contribuente con riguardo al reddito complessivo imponibile, ancorché non versate.
Vanno considerate le imposte riferibili al reddito complessivo imponibile, indipendentemente dall'utilizzo di eventuali crediti d'imposta concessi a favore di determinate categorie di contribuenti (quali ad esempio il credito d'imposta concesso per gli incentivi per le piccole imprese di cui all'art. 4 della L. n. 449 del 1997, ecc.).
Peraltro, qualora alla formazione del reddito complessivo della società abbiano concorso dividendi per i quali è stato attribuito alla società stessa il credito d'imposta "limitato", le imposte riferibili a tali dividendi, ancorché liquidate nella dichiarazione dei redditi, concorrono a formare l'ammontare di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, anziché quello di cui alla lett. a) in argomento.

Esempio:

Determinazione dell'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir

Utile di esercizio	L. 189
Variazione in aumento (per imposte indeducibili)	L. 111
Reddito complessivo imponibile	L. 300
IRPEG (37 per cento di L. 300)	L. 111

In tale ipotesi, l'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, da memorizzare e pari a L. 111.
La società potrà distribuire l'intero utile di L. 189, attribuendo ai soci un credito d'imposta pari a L. 111 = (189 x 58,73 per cento).

Imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e iscritte in ruoli non più impugnabili

Si dovrà tener conto delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e iscritte in ruoli non più impugnabili, purché si riferiscano a redditi relativi ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 1996.
Vanno considerate solo le maggiori imposte liquidate rispetto a quelle dichiarate dal contribuente e non vanno comunque considerati gli importi versati a titolo di interessi e sanzioni amministrative.

In merito alla data in cui tali importi vanno considerati, deve farsi riferimento a quella in cui dette imposte sono iscritte in ruoli non più impugnabili, e ciò sia per scadenza dei termini previsti per l'impugnativa (in tal caso l'imposta concorre a formare detto ammontare alla data di scadenza del termine) ovvero a seguito di sentenza passata in giudicato, per la parte che ha avuto esito sfavorevole per la società.

Imposte derivanti da accertamenti divenuti definitivi

Tali imposte assumono rilievo se si riferiscono a redditi relativi ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 1996.
Ai fini della individuazione del momento di imputazione di dette imposte, si applicano i medesimi criteri indicati nel precedente paragrafo.
Concorrono altresì a formare l'ammontare in argomento anche:
- le maggiori imposte liquidate per effetto dell'accertamento con adesione. A tale riguardo occorre fare riferimento alla data in cui la maggiore imposta accertata è versata o, in caso di pagamento rateale, alla data in cui viene versata la prima rata e si sia provveduto alla prestazione della garanzia prevista dall'art. 8, comma 2, del D.Lgs n. 218 del 1997;
- le imposte definite per effetto della conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, come sostituito dall'art. 14 del predetto decreto legislativo n. 218 del 1997. Si precisa al riguardo che va considerata sia l'ipotesi di conciliazione esperita dinanzi alla Commissione tributaria, sia quella di conciliazione fuori udienza conclusasi per effetto del deposito da parte dell'ufficio presso la segreteria della Commissione tributaria di una proposta alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. In entrambi i casi, ai fini di cui trattasi, occorre fare riferimento alla data di pagamento dell'intera somma dovuta o, in caso di pagamento rateale, alla data in cui viene versata la prima rata e si sia provveduto alla prestazione della garanzia prevista dall'art. 14, comma 3, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Non vanno comunque considerati gli importi versati a titolo di interessi e sanzioni amministrative.

Imposte applicate a titolo di imposta sostitutiva

Concorrono a formare l'ammontare delle imposte in esame anche quelle applicate a titolo di imposta sostitutiva.
Ai fini dell'individuazione del momento in cui dette imposte rilevano, valgono gli stessi criteri già esaminati nei punti precedenti. Tra tali imposte rientrano, per espressa previsione dell'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 467 del 1997, le imposte sostitutive di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.
Le imposte sostitutive, per le quali non vi sia l'obbligo di liquidazione in dichiarazione, rilevano, in via di principio, alla data in cui si concretizza il presupposto della loro debenza, indipendentemente dalle modalità di versamento.

Altri importi

Per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 3, comma 4, lett. d), del decreto legislativo in commento, rientrano tra le imposte in esame, i nove sedicesimi dell'eccedenza di cui all'art. 105, comma 3, del Tuir, nel testo vigente anteriormente alla modifica recata dal predetto decreto (cosiddetta "franchigia"), per la parte non utilizzata per l'affrancamento delle riserve assoggettabili a maggiorazione di conguaglio. Tale importo va computato per quote costanti nella dichiarazione dei redditi presentata nel secondo esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996 e in quelle relative ai nove periodi d'imposta successivi.

Memorizzazione delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) del Tuir

Ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta e della scelta del tipo di credito, occorre fare riferimento alla data della delibera di distribuzione degli utili d'esercizio, delle riserve e degli altri fondi, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 44 del Tuir.
Tuttavia, in deroga a tale criterio, qualora vengano distribuiti utili di esercizio, il comma 3 dell'art. 105 del Tuir consente di far concorrere alla formazione dell'ammontare di cui alla lett. a) del comma 1, l'imposta liquidata nella dichiarazione dei redditi del periodo al quale gli utili si riferiscono, anche se il termine di presentazione di detta dichiarazione scade successivamente alla data della delibera di distribuzione.
Pertanto, in caso di distribuzione di utili d'esercizio, ai fini della attribuzione ai soci del credito d'imposta, la società potrà tener conto oltre che delle imposte liquidate, accertate o applicate entro la data della delibera di distribuzione, anche di quelle relative alla dichiarazione dei redditi del periodo al quale gli utili si riferiscono, presentata successivamente alla data della delibera.
Ne deriva che se, ad esempio, la delibera di distribuzione degli utili d'esercizio relativi al periodo d'imposta 1998 avviene il 30 aprile 1999, la società, nell'attribuire il credito di imposta, potrà computare l'imposta da liquidare nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 1998, che sarà presentata successivamente alla data della delibera stessa.
Inoltre, sempre in deroga al criterio di carattere generale previsto all'art. 105, comma 2, del Tuir, qualora vengano distribuite riserve in sospensione d'imposta, si potrà tener conto anche dell'imposta liquidata per il periodo nel quale tale distribuzione è deliberata.(art. 105, comma 3, secondo periodo, del Tuir).
Pertanto, se la delibera di distribuzione di una riserva in sospensione d'imposta avviene, ad esempio, il 30 aprile 1998, la società può attribuire il credito di imposta tenendo conto anche dell'ammontare dell'imposta che sarà liquidata nella dichiarazione da presentare nel 1999 (relativa ai redditi del 1998) e non quindi delle imposte che saranno liquidate nella dichiarazione dei redditi presentata nel 1998 (per i redditi del 1997), se tale ultima dichiarazione viene presentata successivamente al 30 aprile 1998.

Versamenti integrativi

Come più volte chiarito, il credito d'imposta può essere attribuito, in base alla nuova disciplina, nei limiti in cui esso trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir.
Tuttavia, la società erogante può, ai sensi di quanto previsto dall'art. 105-bis, introdotto nel Tuir dall'art. 2, comma 1, n. 11, del decreto legislativo in commento, incrementare l'ammontare indicato nella citata lett. a) di un'imposta corrispondente al maggior credito attribuito. Tale versamento integrativo dovrà essere indicato nella dichiarazione dei redditi tra gli incrementi delle imposte di cui alla stessa lett. a), secondo quanto si dirà nel prosieguo.
In particolare, tale integrazione va effettuata:

- entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta liquidata nella dichiarazione dei redditi, se sono distribuiti gli utili di esercizio (così ad esempio, se viene deliberata la distribuzione degli utili dell'esercizio 1998 in data 20 aprile 1999, il versamento va effettuato entro il 20 maggio 1999, termine per il versamento a saldo delle imposte relative al 1998).
- entro il termine previsto per il versamento a saldo dell'imposta relativa al periodo nel quale la delibera di distribuzione è stata adottata, se sono distribuite riserve o altri fondi (così ad esempio se la distribuzione di riserve viene deliberata in data 20 aprile 1999, il versamento va effettuato entro il termine per il versamento a saldo delle imposte relative al 1999, la cui dichiarazione va presentata nel 2000).

Si ricorda che nelle ipotesi di distribuzione di utili d'esercizio o di riserve in sospensione d'imposta, si può tener conto, rispettivamente, delle imposte che saranno liquidate nella dichiarazione dei redditi del periodo al quale gli utili si riferiscono e delle imposte liquidate per il periodo nel quale tale distribuzione è deliberata.
Peraltro, qualora anche con il concorso dell'imposta liquidata per detti periodi, il credito d'imposta attribuito ai soci non trovi integrale copertura, la società è tenuta ad effettuare, ai sensi dell'ultimo periodo dell'art. 105, comma 3, del Tuir, il versamento integrativo di una corrispondente imposta: in caso di distribuzione degli utili d'esercizio, l'integrazione sarà pari alla differenza tra l'ammontare del credito d'imposta attribuito ai soci e quello delle imposte memorizzate fino alla data della deliberazione della distribuzione stessa aumentate dell'imposta che verrà liquidata nella dichiarazione dei redditi del periodo a cui gli utili si riferiscono, anche se il termine di presentazione scade successivamente alla data della delibera di distribuzione; in caso di distribuzione di riserve in sospensione di imposta, l'integrazione sarà pari alla differenza tra l'ammontare del credito d'imposta attribuito ai soci e quello delle imposte memorizzate ai sensi dell'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, fino alla data della deliberazione stessa, aumentate della imposta che verrà liquidata nella dichiarazione presentata per il periodo nel quale avviene la delibera.

2.1.2 Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir

Concorre a formare l'ammontare di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir:

- l'imposta, calcolata nella misura del 58,73 per cento, corrispondente ai proventi che in base agli altri articoli del presente testo unico o di leggi speciali non concorrono a formare il reddito della società o dell'ente e per i quali è consentito computare detta imposta tra quelle del presente comma;
- l'imposta relativa agli utili che hanno concorso a formare il reddito della società o dell'ente e per i quali è stato attribuito alla società o all'ente medesimo il credito di imposta limitato di cui all'articolo 94, comma 1-bis.

Imposte riferibili a proventi che non concorrono alla formazione del reddito (Art. 105, comma 4, n. 1), del Tuir)

Con riguardo all'art. 105, comma 4, n. 1), del Tuir, occorre evidenziare che la disposizione ivi contenuta stabilisce, in via di principio, che l'importo delle imposte da memorizzare è pari al 58,73 per cento dei proventi agevolati. Ciò in quanto tale importo consente di distribuire utili di ammontare pari a detti proventi, attribuendo per essi un corrispondente credito di imposta limitato. Tuttavia, il medesimo comma 4, al secondo periodo, riproducendo la norma già prevista dal comma 4 dell'art. 96-bis del Tuir, precisa che la predetta imposta *"è commisurata all'utile di esercizio che eccede quello che si sarebbe formato in assenza dei proventi medesimi"*.
In sostanza, la citata disposizione, in determinate situazioni commisura l'ammontare delle imposte non ai proventi agevolati ma all'utile di esercizio. Infatti, qualora detto utile sia di ammontare inferiore a quello dei proventi agevolati, il beneficio che può essere trasferito ai soci trova oggettiva limitazione nell'ammontare dell'utile distribuibile, per cui le imposte da memorizzare non possono che corrispondere al 58,73 per cento dell'utile stesso.

***Esempio 1* - Imposte determinate ai sensi dell'art. 105, comma 4, n. 1 del Tuir - Proventi agevolati**

Utile d'esercizio	L.	85,2
Proventi che non concorrono alla formazione del reddito	L.	60
Variazione in aumento (imposte indeducibili)	L.	14,8
Reddito complessivo imponibile	L.	40
IRPEG (37 per cento di L.40)	L.	14,8

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir = **14,8**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir (L. 60 x 58,73%) = **35,23**

***Esempio 2* - Imposte determinate ai sensi dell'art. 105, comma 4, n. 1 del Tuir - Proventi agevolati**

Utile d'esercizio	L.	25,2
Proventi che non concorrono alla formazione del reddito.	L.	60
Reddito complessivo imponibile	L.	– 34,8
IRPEG	L.	0

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir = **0**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir (L. 25,2x58,73%) = **14,80**

Ai fini della individuazione del momento nel quale la memorizzazione delle imposte ai cui all'art. 105, comma 4, n. 1, del Tuir deve essere effettuata, va fatto riferimento alla data di approvazione del bilancio d'esercizio, atteso che è solo con tale approvazione che assume certezza l'utile d'esercizio, il quale costituisce dato essenziale ai fini della determinazione dell'ammontare delle imposte stesse.
Va rilevato che il beneficio che il legislatore intende trasferire ai soci in sede di distribuzione degli utili può consistere, anziché nella esclusione dei proventi dal reddito imponibile della società, nella tassazione con un'aliquota ridotta ovvero con un'imposta sostitutiva.
Con riguardo agli utili soggetti ad aliquota ridotta, ai sensi dell'art. 105 del D.P.R. n. 218 del 1978 e dell'art. 2 della legge n. 26 del 1986, l'art. 106 del Tuir, nella nuova formulazione, stabilisce che gli utili assoggettati a tassazione con aliquota ridotta alla metà si considerano come utili che non concorrono a formare il reddito per il 50 per cento del loro ammontare. Pertanto, le imposte ("virtuali") riferibili a tali utili sono pari al 58,73 per cento del 50 per cento dell'ammontare degli utili medesimi.
Si precisa al riguardo che, in base all'art. 105, comma 4, del Tuir, le agevolazioni riconosciute alla società possono essere trasferite ai soci mediante il riconoscimento del credito di imposta limitato soltanto se vi è una norma che espressamente lo preveda: le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, che attualmente consentono di trasferire il beneficio a favore dei soci sono individuate dagli artt. 96, 96-bis e 106, come modificati dal decreto legislativo in esame.

Imposte relative agli utili che hanno concorso a formare il reddito con credito limitato (Art. 105, comma 4, n. 2, del Tuir)

L'art. 105, comma 4, n. 2) del Tuir consente alla società, alla quale sono stati distribuiti utili formati con proventi che fruiscono di agevolazioni, di memorizzare imposte fino a concorrenza del credito di imposta limitato utilizzato, ai sensi dell'art. 94, comma 1-bis, del Tuir, per il versamento dell'imposta ad essi riferibile. L'effettuazione della predetta memorizzazione consentirà alla società di poter trasferire a sua volta l'originario beneficio ai propri soci, attribuendo agli stessi il credito d'imposta limitato, allorquando verranno distribuiti i dividendi.

Esempio n. 1:

Si ipotizzi il caso in cui la Società A consegua un utile di L. 226 alla cui formazione ha concorso, tra l'altro, il dividendo di L. 100, con credito di imposta limitato:

Utile d'esercizio (di cui L. 100 per dividendo con credito d'imposta limitato)	L. 226
Variazione in aumento (per imposte indeducibili)	L. 74
Reddito complessivo	L. 300
Credito d'imposta limitato (L. 100 x 58,73 %)	L. 58,73
Reddito complessivo imponibile	L. 358,73
Imposta lorda (L.358,73 x 37%)	L. 132,73
Credito d'imposta limitato	L. 58,73
Imposta dovuta	L. 74

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir = **L. 74**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir = **L. 58,73**

Esempio n. 2:

Si ipotizzi il caso in cui la Società A consegua una perdita di L. 2.000, alla cui formazione hanno concorso, tra l'altro, dividendi pari a L. 1.822, di cui L. 1.192, con credito d'imposta ordinario e L. 630, con credito d'imposta limitato.

Perdita di bilancio (di cui L.3.822 per costi e spese e L. 1.822 per dividendi di cui L. 1.192 con credito ordinario e L. 630 con credito limitato)	L. - 2.000
Credito d'imposta ordinario	L. 700
Credito d'imposta limitato	L. 370
Perdita fiscale	L. - 930
Imposta dovuta	0
Credito d'imposta limitato	0
Credito d'imposta ordinario	L. 700
Eccedenza (rimborsabile o riportabile)	L. 700

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir = **0**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir = **0**

Per quanto concerne la individuazione della data in cui le imposte di cui all'art. 105, comma 4, n. 2, del Tuir (relative agli utili che hanno concorso a formare il reddito della società e per i quali è attribuito alla società stessa il credito d'imposta limitato), vanno memorizzate, occorre fare riferimento alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale sono liquidate.
Pertanto, in caso di distribuzione degli utili d'esercizio con detto credito d'imposta limitato, si dovrà tener conto delle imposte che verranno liquidate nella dichiarazione dei redditi del periodo al quale gli utili si riferiscono, anche se il termine di presentazione di detta dichiarazione scade successivamente alla data della delibera di distribuzione.

Articolo 106-bis. Credito d'imposta concesso a fronte di imposte estere

Con l'articolo 106-bis del Tuir viene stabilito che per l'imposta relativa ai redditi prodotti all'estero, per i quali in base alle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi è riconosciuto il credito d'imposta figurativo, è computata, fino a concorrenza di detto credito, nell'ammontare di cui al comma 4 dell'art. 105, secondo i criteri previsti per gli utili di cui al n. 2 di tale comma.
Trattasi del credito d'imposta che viene concesso sulla base delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi, pur in assenza di un'effettiva tassazione nel paese della fonte (cosiddetto "matching credit"), per la cui determinazione occorre fare specifico riferimento alle disposizioni convenzionali.
Il legislatore ha ritenuto tuttavia di non dover riconoscere l'importo delle imposte corrispondente al credito figurativo tra quelle di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, trattandosi di un credito a fronte di imposte estere non effettivamente assolte.
Tuttavia, per non vanificare l'agevolazione accordata alla società detto credito va computato tra le imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, consentendo in tal modo il trasferimento dell'agevolazione medesima ai soci.

Esempio:

Credito d'imposta "figurativo" per redditi prodotti all'estero

Redditi prodotti nel territorio dello Stato	L.1.000
Redditi prodotti all'estero per i quali spetta il credito d'imposta figurativo	L. 500
Reddito complessivo imponibile	L.1.500
Imposta (L. 1.500 x 37%)	L. 555
Credito d'imposta figurativo	L. 100
Imposta dovuta	L. 455

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir	L. 455
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir	L. 100

2.1.3 Casi particolari

L'art. 4 del D.Lgs. n. 467 del 1997 stabilisce che l'imposta sostitutiva applicata ai sensi del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, e l'imposta sul reddito delle persone giuridiche applicata ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. n. 466 del 1997, concorre a formare l'ammontare delle imposte di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 105 del Tuir.
In tal caso, le plusvalenze assoggettate all'imposta sostitutiva in applicazione dell'articolo 1 e dell'articolo 4, commi 2 e 5, del predetto D.Lgs. n. 358 del 1997 e il reddito assoggettato all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del citato D.Lgs. n. 466 del 1997, rilevano anche agli effetti della determinazione dell'ammontare delle imposte di cui al comma 4 dell'articolo 105, secondo i criteri previsti per i proventi di cui al numero 1 di tale comma. A tal fine si considera come provento non assoggettato a tassazione, rispettivamente, la quota del 27,03 per cento di dette plusvalenze e quella del 48,65 per cento di detto reddito; per le società quotate che fruiscono, ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 466 del 1997, della riduzione dell'aliquota IRPEG al 7 per cento, si considera provento non assoggettato ad imposizione l'81,08 per cento.
Con l'art. 4 del D.Lgs. n. 467 il legislatore, al

fine di trasferire ai soci le menzionate agevolazioni relative alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito (Dual Income Tax) e alle ristrutturazioni societarie, ha previsto un meccanismo che consente di convertire prioritariamente l'agevolazione stabilita in termini di aliquota in agevolazione in termini di imponibile.
A tal fine occorre trasformare, figurativamente e con idonee corrispondenze, il reddito tassato con aliquota ridotta (nel caso della Dual Income Tax) o con imposta sostitutiva (nel caso delle ristrutturazioni societarie) in reddito tassato in parte con l'aliquota ordinaria e in parte interamente detassato, alla stregua di proventi che non concorrono a formare il reddito.

Reddito assoggettato ad aliquota agevolata di cui al D.Lgs. n. 466 del 1997 (D.I.T.)

Nel caso di reddito soggetto ad aliquota ridotta (nella misura del 19 per cento) di cui al D.Lgs. n. 466 del 1997, il comma 2 dell'art. 4 del provvedimento in esame stabilisce che si considera come provento non tassato il 48,65 per cento del reddito assoggettato ad aliquota ridotta.
Infatti, la tassazione con l'aliquota ridotta al 19 per cento di un reddito, ad esempio pari a L. 100, equivale a quella in cui l'importo di L. 51,35 è soggetto ad aliquota ordinaria del 37 per cento, e l'importo restante di L. 48,65 (cioè L. 100 - L. 51,35) non è soggetto a tassazione. Tale impostazione consente di memorizzare tra le imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, il 58,73 per cento dei proventi che si considerano non tassati. In tal modo è possibile distribuire gli utili corrispondenti a tali proventi, attribuendo agli stessi un credito d'imposta limitato che consente di trasferire ai soci il beneficio riconosciuto alla società.
Naturalmente anche in tal caso occorre procedere al confronto dell' importo che si considera non tassato con quello dell'utile di esercizio e assumere il minore dei due.
Pertanto, nell'esempio testé formulato, le imposte "virtuali" saranno pari a L. 28,57 (cioè 58,73 per cento di L. 48,65) ovvero al 58,73 per cento dell'utile di esercizio, qualora lo stesso sia di importo inferiore a L. 48,65.

Esempio:

Imposte determinate ai sensi dell'art. 105, comma 4, n. 1 - Aliquota Irpeg agevolata

Si ipotizzi il caso di una società che ha conseguito un utile d'esercizio di L. 144 e un reddito complessivo di L.200, di cui L. 100 fruisce della riduzione dell'aliquota di imposta al 19 per cento, prevista dall'art. 1 del D.Lgs n. 466 del 1997.

Utile d'esercizio	L. 144
Variazione in aumento (per imposte indeducibili)	L. 56
Reddito complessivo imponibile (di cui L.100 assoggettato al 19 per cento)	L. 200
IRPEG (L. 100 x 19% + L. 100 x 37%)	L. 56

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir = **56**

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir L. 48,65x 58,73% = **28,57**

L'importo di L. 100 assoggettato ad aliquota del 19 per cento equivale a L. 51,35 assoggettate ad aliquota del 37 per cento, per cui la differenza fra 100 e 51,35 = 48,65 costituisce in sostanza il reddito non assoggettato a tassazione: di detto importo è trasferibile ai soci e va computato nelle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, un ammontare pari al 58,73 per cento di 48,65 = 28,57.

Plusvalenze relative a ristrutturazioni aziendali soggette ad imposta sostitutiva ai sensi del D.Lgs. n. 358 del 1997

Relativamente alle agevolazioni concesse alle imprese che procedono ad operazioni di ristrutturazione di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, al fine di evitare che l'applicazione dell'imposta sostitutiva afferente alle plusvalenze realizzate a seguito di dette operazioni comporti un pregiudizio nei confronti dei soci, viene previsto che tali plusvalenze rilevano anche agli effetti della determinazione dell'ammontare delle imposte di cui al comma 4 dell'art. 105 del Tuir, secondo i criteri previsti per i proventi di cui al numero 1 di tale còmma, e si considera come provento non assoggettato a tassazione la quota del 27,03 per cento di dette plusvalenze.
In tal caso, come precisato in precedenza, l'imposta sostitutiva liquidata in dichiarazione concorrerà alla formazione dell'ammontare di cui alla lettera a), comma 1, dell'art. 105 del Tuir, mentre il 58,73 per cento del reddito che si considera non assoggettato a tassazione concorrerà alla formazione dell'ammontare di cui alla lettera b) dello stesso comma.
Anche in tal caso occorre procedere al confronto dell' importo che si considera non tassato con quello dell'utile di esercizio e assumere il minore dei due.

Esempio:

Imposta sostitutiva sulle ristrutturazioni societarie

Si ipotizzi il caso di una società che ha realizzato plusvalenze da cessione di azienda pari a L. 100, assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 27 per cento ai sensi del D.Lgs. n. 358 del 1997.

Plusvalenze	L. 100
Imposta sostitutiva	L. 27

L'importo di L. 100 assoggettato ad una imposta sostitutiva del 27 per cento equivale a L. 72,97 assoggettata ad una aliquota del 37 per cento, per cui la differenza tra L. 100 e 72,97 (uguale L. 27,03) costituisce in sostanza il reddito non assoggettato a tassazione. Su detto importo vanno computate le imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir pari al 58,73 per cento di 27,03 = L. 15,87.

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir = **27**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir L. 27,03x58,73% = **15,87**

2.2. Riduzione degli ammontari di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir

Il comma 5 dell'art. 105 del Tuir stabilisce che, indipendentemente dalla utilizzabilità da parte dei soci o partecipanti del credito d'imposta di cui all'articolo 14, gli importi indicati alle lettere a) e b) del comma 1 sono ridotti, fino a concorrenza del loro ammontare, di un importo pari al 58,73 per cento degli utili di esercizio, delle riserve e degli altri fondi, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 44, distribuiti ai soci o partecipanti, nonché delle riduzioni del capitale che si considerano distribuzione di utili ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 44.
In particolare, la società che distribuisce gli utili o le riserve ha l'obbligo di ridurre, in corrispondenza dell'attribuzione del credito di imposta ai soci, le imposte memorizzate. Pertanto, sussistendo la disponibilità di imposte, non è consentita la distribuzione di dividendi senza l'attribuzione del credito di imposta, ancorché i soci non utilizzino il credito d'imposta stesso qualora, ad esempio, la ritenuta sia applicata a titolo d'imposta o perché i soci non ne abbiano diritto (es. soci esteri) ovvero vi abbiano rinunciato, ai sensi dell'art. 11, comma 3-ter, e 94, comma 1-ter, del Tuir.
Qualora nella delibera di distribuzione dei dividendi non sia stabilito diversamente, gli importi distribuiti comportano la riduzione prioritariamente dell'ammontare indicato all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir (imposte da cui deriva il credito d'imposta ordinario).
La società potrà, tuttavia, scegliere quale ammontare ridurre per effetto della distribuzione dei dividendi e, comunque, con riguardo al medesimo dividendo distribuito, potrà attribuire ad una parte (ad esempio, il 30 per cento) il credito di imposta ordinario e all'altra parte (il 70 per cento) quello limitato.
Non è consentito differenziare il tipo di credito d'imposta attribuito a seconda dei soci destinatari dei dividendi (es. soci residenti e non residenti). Pertanto, nella relativa delibera di distribuzione la società indicherà quale tipo di imposte intende "consumare" per effetto della distribuzione dei dividendi, sempre, ovviamente, nei limiti delle imposte a disposizione.
Tra le cause che comportano la riduzione degli importi di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, va considerato anche il rimborso di imposte, sempreché quest'ultimo si riferisca ad imposte che sono state precedentemente memorizzate. Tale riduzione dovrà essere effettuata alla data in cui il rimborso stesso ha avuto esecuzione e cioè quando il relativo ammontare entra nella disponibilità dell'avente diritto.
Nel caso in cui l'importo delle imposte rimborsate sia superiore all'ammontare di cui alla citata lett. a), la società dovrà procedere al versamento integrativo della differenza entro il termine previsto per il versamento a saldo dell'imposta relativa all'esercizio in cui il rimborso ha avuto esecuzione.
Qualora la società attribuisca crediti d'imposta in misura inferiore all'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir che potrebbe attribuire, tali importi si considerano comunque ridotti; la riduzione va imputata prioritariamente alle imposte di cui alla predetta lett. b) e, per la differenza, a quelle di cui alla lett. a), con rife-

rimento alla data della delibera di distribuzione che ha attribuito i predetti crediti in misura inferiore.

3. Sanzioni

Qualora la società attribuisca crediti d'imposta ordinari in misura superiore all'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir e non abbia provveduto all'integrazione ai sensi dell'art. 105-bis del Tuir, si farà luogo al recupero dell'imposta non integrata, con l'applicazione degli interessi e delle sanzioni amministrative di cui agli artt. 9 e 92 del D.P.R. n. 602 del 1973.
Nel caso di attribuzione di crediti d'imposta limitati in misura superiore all'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, si considera ridotto l'ammontare delle imposte di cui alla lett. a) dello stesso comma 1. Se detto ammontare risulta insufficiente, si farà luogo al recupero dell'imposta, nei confronti della società, in misura corrispondente al maggior credito d'imposta attribuito, con l'applicazione degli interessi e delle sanzioni amministrative di cui agli artt. 9 e 92 del D.P.R. n. 602 del 1973.

4. Imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio

L'art 1, comma 1, del decreto legislativo in esame prevede l'applicazione di una imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio sui fondi e sulle riserve di cui ai commi 2 e 4 dell'art. 105 del Tuir (nel testo previgente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 467 del 1997), esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996.
Tale imposta è stata fissata in misura differenziata a seconda che sia applicata a riserve e fondi soggetti alla maggiorazione di conguaglio nella misura dei 9/16 o di riserve e fondi soggetti a maggiorazione di conguaglio nella misura del 15 per cento.
Tali fondi e riserve sono rappresentati da:
1) riserve o altri fondi formati con utili o proventi non assoggettati ad IRPEG a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 1 dicembre 1983 (art. 105, comma 2);
2) riserve o altri fondi già esistenti alla fine dell'ultimo esercizio chiuso anteriormente alla data del 1° dicembre 1983 o formati con utili o proventi dell'esercizio stesso (art. 105, comma 4).

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari, rispettivamente, al 5,6 per cento delle riserve e fondi di cui al numero 1) e al 2,2 per cento per quelle di cui al numero 2).
L'imposta sostitutiva si applica anche se le citate riserve e fondi siano stati imputati al capitale sociale o al fondo di dotazione.
L'ammontare delle riserve e fondi di cui al precedente numero 2) è ridotto della cosiddetta "franchigia" non utilizzata, risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996.
L'imposta sostitutiva è indeducibile.
Le disposizioni concernenti l'affrancamento delle riserve e altri fondi soggetti a maggiorazione di conguaglio non si applicano nei confronti delle società e degli enti totalmente partecipati dallo Stato e nell'ipotesi di scioglimento agevolato delle cosiddette "società di comodo" che ricadono nelle condizioni previste dall'art. 3, comma 38, della legge n. 662 del 1996, per il quale si applicano le disposizioni specifiche del successivo comma 39.
Per quanto riguarda la liquidazione ed il versamento dell'imposta sostitutiva si rinvia alle istruzioni relative al Mod 760/RF.

II-B) DIVIDENDI DISTRIBUITI DA SOCIETA NON RESIDENTI (ART. 96-BIS DEL TUIR)

L'art. 2, comma 1, n. 8), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 467, ha modificato il comma 1 dell'art. 96-bis del Tuir che disciplina gli utili distribuiti da società residenti in uno stato membro della UE.
Con la nuova formulazione dell'art. 96-bis, comma 1, del Tuir è stata eliminata la condizione che la detenzione ininterrotta per un anno della partecipazione debba essere verificata al momento della delibera di distribuzione dei dividendi. Detta modifica si è resa necessaria al fine di recepire la sentenza della Corte di Giustizia del 17 ottobre 1996, con la quale è stato affermato che gli Stati membri non possono subordinare la concessione dell'agevolazione prevista dall'art. 5, n. 1, della Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/435, alla condizione che al momento della distribuzione degli utili "la società capogruppo abbia già detenuto la partecipazione minima per il periodo minimo fissato dai singoli Stati membri.

II-C) DISPOSIZIONI A FAVORE DELLA CAPITALIZZAZIONE DELLE IMPRESE (DIT)

Con il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, sono state emanate norme volte a favorire la capitalizzazione delle imprese.
In particolare è stata prevista l'applicazione di un'aliquota d'imposta ridotta sugli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria del capitale investito con la conseguenza di suddividere il reddito imponibile in due parti (da cui l'espressione DIT "Dual Income Tax") l'una commisurata al rendimento ordinario dei nuovi apporti di capitale investito alla quale applicare la suddetta aliquota ridotta, l'altra assoggettata all'aliquota ordinaria.

1. Ambito soggettivo di applicazione

I beneficiari di tali disposizioni sono i seguenti soggetti residenti nel territorio dello Stato:
- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società cooperative;
- società di mutua assicurazione;
- enti pubblici e privati, diversi dalle società tra i quali si comprendono anche le persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi- che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.

Rientrano, inoltre, nell'ambito di applicazione della agevolazione i soggetti commerciali non residenti per le attività svolte mediante stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.
Trattasi, in particolare, delle società commerciali (di persone e di capitali) nonché degli enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

2. Esclusioni dall'ambito soggettivo di applicazione

Sono esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione della DIT i soggetti sottoposti alle procedure di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa di cui all'art. 125 del Tuir ed i soggetti sottoposti a concordato fallimentare.
Rientrano nel novero dei soggetti ammessi alla agevolazione le imprese sottoposte alla liquidazione ordinaria, alla procedura di amministrazione controllata di cui al titolo IV del R.D. 16 marzo 1942, n.267, a quella di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi di cui al DL 30 gennaio 1979, n. 26, convertito dalla legge 3 aprile 1979, n. 95, nonché al concordato preventivo con o senza cessione dei beni.

3. Contenuto della disposizione agevolativa

L'agevolazione consiste nell'assoggettare ad aliquota agevolata IRPEG del 19 per cento, in luogo di quella ordinaria del 37 per cento, la parte del reddito complessivo netto prodotto corrispondente alla "remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito rispetto al capitale esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996".
Per le società i cui titoli di partecipazione sono ammessi successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo in esame alla quotazione nei mercati regolamentati italiani, l'aliquota agevolata dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche è pari al 7 per cento per i primi tre periodi di imposta successivi a quello della prima quotazione.
Gli elementi necessari per la quantificazione della parte di reddito assoggettabile all'aliquota ridotta sono:
a) la variazione in aumento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996;
b) la remunerazione ordinaria, stabilita con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con quello del tesoro, da applicarsi alla variazione in aumento del capitale investito di cui al precedente punto a).

4. La variazione in aumento del capitale investito

La "variazione in aumento del capitale investito" è costituita dalla differenza positiva tra:
a) gli incrementi derivanti da:
- conferimenti in denaro ad esclusione di quelli indicati nelle lett. a) e b) del comma 3 dell'art. 3 del decreto legislativo in esame;
- accantonamenti a riserva di utili, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili costituite a fronte di plusvalenze derivanti dalla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426, comma 1, n., 4 del codice civile;

b) i decrementi del patrimonio netto con attribuzione dello stesso, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti.

Qualora il periodo di imposta sia superiore o inferiore ad un anno, la variazione in aumento deve essere ragguagliata alla durata del periodo stesso, atteso che la remunerazione ordinaria, stabilita con apposito decreto ministeriale, è riferita all'anno solare.

Si riportano di seguito alcuni esempi di ragguaglio:

1° esempio:

Variazione in aumento del capitale investito ai fini DIT: L. 400
Periodo d'imposta : 18 mesi (548 gg)

Ragguaglio della variazione:

$$\frac{400 \times 548 \text{ gg}}{365 \text{ gg}} = 600$$

2° esempio:

Variazione in aumento del capitale investito ai fini DIT: L. 400
Periodo d'imposta : 9 mesi (273 gg)

Ragguaglio della variazione:

$$\frac{400 \times 273 \text{ gg}}{365 \text{ gg}} = 300$$

4.1 Incrementi del capitale investito derivanti da conferimenti in denaro

4.1.1 Individuazione degli incrementi

Relativamente agli incrementi derivanti da conferimenti, la norma dispone che rilevano esclusivamente quelli effettuati in denaro tra i quali vanno compresi, ad esempio:

- i versamenti eseguiti a fronte di ricostituzione o aumento del capitale sociale o del fondo di dotazione;
- i versamenti a fondo perduto o in conto capitale eseguiti dai soci, con esclusione quindi dei finanziamenti erogati dagli stessi che costituiscono debiti per la società;
- i versamenti dei soci per soprapprezzo azioni o quote e i versamenti per interessi di conguaglio effettuati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote.

Restano invece escluse le rinunce ai crediti effettuate dai soci.

Si precisa inoltre che laddove l'incremento del capitale investito sia effettuato mediante un conferimento di azienda (o di ramo di azienda), ancorché quest'ultima, nei suoi elementi dell'attivo, contenga delle somme di denaro, il conferimento relativo alla componente denaro non configura incremento del capitale rilevante ai fini DIT.

In ipotesi di fusione con cambio di azioni, l'aumento del capitale della società incorporante o di quella risultante dalla fusione, commisurato al patrimonio della società fusa o incorporata che contenga nei propri elementi dell'attivo somme di denaro, non rileva quale incremento di capitale investito ai fini DIT.

Casi particolari di non rilevanza dei conferimenti in denaro

L'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 466 del 1997 stabilisce che la variazione in aumento del capitale investito non ha effetto fino a concorrenza:

a) dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, qualora non sia stato ottenuto il parere favorevole del comitato istituito ai sensi dell'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, nelle forme ivi previste;
b) dei conferimenti in denaro provenienti dai soggetti non domiciliati in paesi indicati nel decreto ministeriale 4 settembre 1996;

Le due fattispecie sopra elencate, caratterizzandosi in non riconoscimenti, ai fini DIT, di conferimenti in denaro, debbono necessariamente dar luogo a riduzione degli incrementi del capitale investito.

Per la individuazione dei soggetti interessati alle operazioni di seguito descritte, occorre fare riferimento ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, che rivestono, in base alle previsioni contenute nell'art. 2359 del Codice Civile, sia la qualità di controllanti che di controllati, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante.

L'anzidetta disposizione si applica anche qualora una o più società interessate al rapporto di controllo di cui sopra sia soggetto non residente.

In particolare, relativamente alla sopra indicata lett. a) si precisa che il conferimento erogato dal soggetto non residente non rileva quale incremento del capitale investito ancorché lo stesso sia controllato da un soggetto residente che non ha alcun rapporto di partecipazione con il soggetto beneficiario del conferimento stesso.

Per quanto concerne, invece, i conferimenti indicati nella successiva lett. b) si fa presente che gli stessi non rilevano in nessun caso quali incrementi del capitale investito ai fini DIT a prescindere quindi da qualunque rapporto di partecipazione.

Tutto ciò premesso, ai fini di una più chiara comprensione dei contenuti delle predette lett. a) e b) si ritiene di dover commentare in primo luogo il contenuto della lett. b) e successivamente quello della lett. a).

L'ipotesi indicata nella lett. b) prevede che la variazione in aumento del capitale investito deve essere ridotta dei conferimenti in denaro provenienti dai soggetti non domiciliati in paesi indicati nel decreto ministeriale 4 settembre 1996 (che individua gli Stati con cui e attuabile lo scambio di informazioni), ivi compresi quelli (ma non sono gli unici) con regime fiscale privilegiato di cui al D.M. 24 aprile 1992 (cosiddetti "paradisi fiscali").

Relativamente alla lett. a), si sottolinea che l'obbligo da parte del soggetto che intende fare valere i conferimenti in denaro ricevuti da soggetti non residenti di ottenere il parere favorevole ai sensi dell'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, riguarda esclusivamente i conferimenti di denaro provenienti da soggetti non residenti, domiciliati in stati diversi da quelli che sono stati già analizzati a commento della lett. b). Si tratta, quindi, dei soggetti domiciliati in paesi con i quali vigono convenzioni per lo scambio di informazioni, ai sensi del decreto ministeriale 4 settembre 1996.

4.1.2 Momento di rilevanza degli incrementi

I conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data di versamento; ne consegue che gli stessi concorrono alla formazione dell'incremento in proporzione ai giorni che intercorrono tra la data di versamento e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui sono stati effettuati.

Nell'ipotesi di emissione di obbligazioni convertibili in azioni, la conversione stessa dà luogo ad una variazione in aumento del capitale netto investito che assume rilevanza a partire dalla data in cui ha effetto la conversione indicata nel regolamento che disciplina il prestito obbligazionario.

Con riguardo ai periodi d'imposta successivi a quello in cui il conferimento di denaro è stato effettuato, il conferimento stesso continua ad avere rilevanza, ai fini dell'incremento del capitale investito, per il suo intero ammontare.

4.2 Incrementi del capitale investito derivanti da accantonamenti di utili a riserva.

4.2.1 Individuazione degli incrementi

La norma prevede espressamente l'esclusione della rilevanza ai fini della DIT dei soli accantonamenti a riserva non disponibile costituita a fronte di plusvalenze derivanti dalla valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (cosiddetto "equity method") in applicazione dell'art. 2426, comma 1, n. 4), del codice civile. Pertanto, laddove alla formazione dell'utile d'esercizio accantonato a riserva abbiano concorso plusvalenze derivanti dalla valutazione delle partecipazioni con il predetto metodo, la quota di utile derivante da tale plusvalenza, ancorché accantonata a riserva, non rileva ai fini della variazione in aumento del capitale investito.

Ad eccezione di tale ipotesi, tutti gli altri accantonamenti a riserva, sia disponibile che indisponibile, dell'utile d'esercizio, effettuati in sede assembleare, rilevano ai fini dell'incremento del capitale investito.

Le riserve del patrimonio netto interessate da tali accantonamenti di utile sono, ad esempio:

- riserva legale;
- riserva statutaria o straordinaria;
- riserva per azioni proprie in portafoglio;
- riserva per ammortamenti anticipati ex art. 67 del Tuir;
- riserva ex art. 55, comma 3, lett b) del Tuir.

E necessario precisare che l'accantonamento di utili a riserva per contributi e liberalità ex art. 55 del Tuir, rileva esclusivamente se effettuato con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 1° gennaio 1998.

4.2.2 Momento di rilevanza dell'incremento

Gli accantonamenti di utili a riserva rilevano a partire dalla data di inizio dell'esercizio nel corso del quale tali riserve si sono formate, vale a dire dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale l'assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile dell'esercizio. L'utile dell'esercizio 1996 accantonato a riserva in occasione della delibera assembleare di approvazione del bilancio dello stesso esercizio rilevera, quale incremento di capitale ai fini DIT, a partire dal primo giorno dell'esercizio in cui e stata adottata la delibera di destinazione.

Con riguardo agli esercizi successivi, i predetti accantonamenti di utile continuano ad avere rilevanza, ai fini dell'incremento del capitale investito, per l'intero importo.

4.3 Decrementi del capitale investito derivanti dalla riduzione con attribuzione a qualsiasi titolo ai soci o partecipanti del patrimonio netto.

4.3.1 Individuazione dei decrementi

Tra i decrementi rilevanti ai fini della determinazione della variazione del capitale investito, si comprendono:

- la distribuzione di dividendi ai soci o partecipanti mediante utilizzo di riserve comunque costituite;
- la riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione con conseguente attribuzione dello stesso ai soci o ai partecipanti;
- la riduzione, con contestuale attribuzione ai soci o partecipanti, delle voci di patrimonio netto assimilate al capitale sociale o al fondo di dotazione, quali ad esempio:
  - la riserva "sovrapprezzo azioni o quote";
  - la riserva "per interessi di conguaglio" versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote;
  - la riserva "per versamenti di denaro a fondo perduto" o "in conto capitale" eseguiti dai soci o dai partecipanti;

Si fa presente che tutti i decrementi sopra indicati costituiscono diminuzioni del capitale investito ai fini della DIT, sia se effettuati mediante versamento di denaro, sia se effettuati mediante l'assegnazione di beni.

4.3.2 Momento di rilevanza del decremento

Le riduzioni del patrimonio netto sopra individuate rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificate.
Ad esempio, qualora un soggetto il cui esercizio coincide con l'anno solare abbia effettuato il 30 giugno 1997 una riduzione del capitale sociale con attribuzione ai soci di 100, l'attribuzione stessa rileverà, ai fini della riduzione del capitale investito, a partire dal 1° gennaio 1997.
Detti decrementi rileveranno per l'intero ammontare anche per gli esercizi successivi a quello nel quale le riduzioni si sono verificate.

5. Il limite non superabile del patrimonio netto

In ciascun esercizio la variazione in aumento del capitale investito non può comunque eccedere il patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio, escluso l'utile del medesimo periodo.
Nell'ipotesi, pertanto, in cui detta variazione in aumento - costituita dal risultato positivo della somma algebrica di incrementi e decrementi del capitale investito - sia superiore all'importo del patrimonio netto diminuito dell'utile dell'esercizio risultante alla data di chiusura dell'esercizio, l'eccedenza non sarà utilizzabile ai fini del computo dell'agevolazione in argomento.

Esempio:

Variazione in aumento rilevante ai fini DIT del capitale investito:	L.	444
Patrimonio netto alla chiusura dell'esercizio al netto del relativo utile:	L.	400
Eccedenza non utilizzabile:	L.	44

Relativamente alla nozione di patrimonio netto occorre fare riferimento a quello risultante dal bilancio relativo all'esercizio in cui si intende calcolare l'agevolazione in argomento e, in particolare, ai seguenti elementi contenuti nell'art. 2424 del codice civile, lett. A) del passivo:

I - Capitale sociale;
II - Riserva da soprapprezzo delle azioni;
III - Riserve da rivalutazioni;
IV - Riserva legale;
V - Riserva per azioni proprie in portafoglio;
VI - Riserve statutarie;
VII - Altre riserve distintamente indicate;
VIII - Utili (Perdite) portati a nuovo;
IX - Perdite dell'esercizio.

Resta comunque escluso, in quanto espressamente previsto dalla norma, l'utile dell'esercizio.
I soggetti, diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, non obbligati alla redazione del bilancio secondo le disposizioni di cui al citato art. 2424 del codice civile, devono fare riferimento alle corrispondenti voci classificabili secondo lo schema contenuto nel predetto art. 2424.

6. Riduzioni della variazione in aumento del capitale investito

La norma elenca talune fattispecie che danno luogo ad un disconoscimento in tutto o in parte della variazione in aumento del capitale investito.
È opportuno precisare che le fattispecie in commento riducono la base DIT successivamente alla verifica del limite non superabile del patrimonio netto di cui al precedente paragrafo 5.

6.1 Riduzione della base DIT derivante dall'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari

L'ammontare della variazione in aumento del capitale investito non è riconosciuto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelle risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996.
Relativamente ai "titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni", si precisa che sono tali quelli non rappresentativi di merci, i certificati di massa, le quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo (cfr. art. 81, comma 1, lett. c-ter), del Tuir in vigore dal 1° luglio 1998).

6.2 Riduzione della base DIT derivante dal corrispettivo pagato per l'acquisto di aziende

La variazione in aumento del capitale investito non è riconosciuta fino a concorrenza del corrispettivo per l'acquisizione di aziende (o di rami d'azienda) già appartenenti ad impresa controllata o comunque facente capo allo stesso soggetto economico. Al riguardo si precisa che il corrispettivo non deve essere necessariamente in denaro; pertanto, anche il corrispettivo in natura riduce la variazione in aumento del capitale investito.
Si fa presente che, ai fini della individuazione della nozione di controllo e di soggetto economico, non può che farsi riferimento alla nozione di controllo di cui all'art. 2359 del c.c., con la precisazione che il predetto riferimento deve necessariamente estendersi anche ai soggetti diversi dalle società di capitali (persone fisiche e società di persone).

6.3 Riduzione della base DIT derivante dai conferimenti in denaro a favore di società o enti del gruppo e incremento dei crediti da finanziamento nei confronti dei medesimi soggetti

I soggetti interessati alle operazioni di seguito descritte sono i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, che rivestono, in base all'art. 2359 del Codice Civile, sia la qualità di controllanti che di controllati, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante.
L'anzidetta disposizione si applica anche qualora una o più società interessate al rapporto di controllo di cui sopra sia soggetto non residente.

6.3.1 Riduzione della base DIT derivante dai conferimenti in denaro a favore di società o enti del gruppo

La variazione in aumento del capitale investito è ridotta di un importo pari ai "conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. La riduzione, prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio.".
Si precisa che la condizione del controllo la cui nozione è stata in precedenza analizzata- che comporta la riduzione della base DIT, deve sussistere all'atto del conferimento e può essere anche una conseguenza del conferimento stesso laddove il predetto controllo si realizzi per effetto delle azioni o quote ricevute a seguito del medesimo conferimento e rileva ancorché il controllo stesso si sia verificato anche per un solo giorno del periodo di imposta.
Resta inteso che, qualora i conferimenti effettuati anteriormente a quello che ha determinato la situazione di controllo siano riconducibili ad un unico disegno diretto all'acquisizione del controllo stesso, realizzato tuttavia con conferimenti effettuati in tempi diversi al fine di eludere la portata della norma in commento, si renderà applicabile, sussistendone i presupposti, la disposizione antielusiva contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 in forza del richiamo che a quest'ultima norma fa l'art. 6 del provvedimento in esame.
Infine, si fa presente che una volta ridotta la base DIT per effetto del conferimento in denaro, la riduzione stessa permane anche laddove il controllo venga meno.

6.3.2 Riduzione della base DIT derivante dall'incremento dei crediti da finanziamento nei confronti dei medesimi soggetti

La variazione in aumento del capitale investito non ha effetto fino a concorrenza "dell'incremento dei crediti da finanziamento rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996".
Per l'individuazione dei soggetti beneficiari dei finanziamenti in argomento, si rende ap-

plicabile la nozione di controllo già illustrata, con riguardo ai conferimenti di cui alla lett. a) del comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 466 del 1997. Relativamente alla individuazione dei crediti da finanziamento in parola occorre far riferimento all'art. 2424 del codice civile e, in particolare, alle seguenti voci dell'attivo dello stato patrimoniale: lettera B) Immobilizzazioni, sub III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce di crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo, numero 2 - crediti, lettere a) verso imprese controllate, c) verso controllanti. Inoltre, rientra nella nozione di crediti da finanziamento ogni altro credito derivante da operazioni di finanziamento ancorchè non iscritto fra le immobilizzazioni finanziarie.

Per verificare l'obbligo della riduzione della base DIT è quindi necessario porre a raffronto l'importo complessivo dei crediti da finanziamento in bilancio alla fine dell'esercizio per il quale si è calcolata la variazione in aumento del capitale investito, con l'importo complessivo dei crediti da finanziamento risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996. L'eventuale maggior valore del primo importo rispetto al secondo determinerà una riduzione della variazione in aumento del capitale investito.

7. Remunerazione ordinaria del capitale investito

La remunerazione ordinaria da applicare all'incremento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, al fine di individuare l'importo della parte del reddito imponibile complessivo netto (cioè al netto delle perdite di esercizi precedenti ed al lordo dei crediti d'imposta sui dividendi e di quelli sui fondi comuni d'investimento), da assoggettare ad aliquota d'imposta ridotta, è determinata, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, da emanarsi con riferimento a ciascun esercizio entro il 31 marzo dell'anno in cui è in corso l'esercizio medesimo, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici e privati, aumentabili fino al 3 per cento a titolo di compensazione del maggior rischio. Per il solo 1997 il coefficiente approvato nel 1998 avrà valore retroattivo.

Tale coefficiente deve essere applicato alla base DIT determinata secondo le indicazioni fornite nei paragrafi da 4 a 6.

Esempio:

Variazione in aumento del capitale investito	L. 1000
Remunerazione ordinaria :	7%

L. 1000 x 7% = L. 70 (quota del reddito imponibile complessivo netto che fruisce dell'aliquota ridotta del 19 per cento)

8. Eccedenza della parte di reddito che fruisce dell'aliquota ridotta rispetto al reddito complessivo netto

Qualora la quota del reddito imponibile complessivo netto assoggettabile all'aliquota ridotta, risulti superiore all'intero reddito imponibile, l'eccedenza è computata in aumento del reddito assoggettabile all'aliquota ridotta dei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto.

Esempio:

Quota di reddito imponibile assoggettabile ad aliquota ridotta per il periodo d'imposta 1997:	L. 50
Reddito imponibile complessivo conseguito nel periodo d'imposta 1997:	L. 10
Quota del reddito agevolabile da riportare nei cinque periodi d'imposta successivi:	L. 40

9. Applicazione del limite dell'aliquota media IRPEG del 27 per cento

L'applicazione del meccanismo agevolativo della DIT non può, comunque, comportare un imposta cui corrisponde un'aliquota media inferiore al 27 per cento.

Pertanto, qualora l'ammontare complessivo dell'IRPEG calcolata sulla quota di reddito assoggettata ad aliquota agevolata e di quella calcolata sulla quota di reddito assoggettata ad aliquota ordinaria determini una aliquota media inferiore al 27 per cento, si rende necessario commutare una parte del reddito assoggettabile ad aliquota agevolata in reddito assoggettato ad aliquota ordinaria, in modo che l'IRPEG complessivamente calcolata sulle due parti di reddito rideterminate risulti pari al 27 per cento dell'intero reddito imponibile.

La quota di reddito agevolato che permette di soddisfare la condizione del limite dell'imposta minima del 27 per cento del reddito imponibile è determinata mediante l'applicazione della seguente percentuale:

55,56 per cento che rappresenta la parte di reddito complessivo assoggettabile ad aliquota IRPEG ridotta al 19 per cento che soddisfa la condizione dell'applicazione di un imposta media sull'intero reddito imponibile pari al 27 per cento.

E, per differenza:

100-55,56= **44,44** per cento che rappresenta la parte del reddito complessivo da assoggettare al 37 per cento.

Come già detto, la parte di reddito che non fruisce dell'aliquota ridotta del 19 per cento, in quanto assoggettata all'aliquota ordinaria per il raggiungimento di un'aliquota media IRPEG del 27 per cento, è computata in aumento del reddito assoggettabile all'aliquota ridotta dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto.

Di conseguenza, la quota di reddito agevolata da riportare nei periodi d'imposta successivi è data dalla differenza tra la quota di reddito imponibile alla quale sarebbe stato possibile applicare l'aliquota d'imposta agevolata e quella che effettivamente è stata sottoposta ad aliquota ridotta per poter soddisfare il limite dell'aliquota media minima del 27 per cento.

10. Società quotate nei mercati regolamentati italiani

Per le società i cui titoli di partecipazione sono ammessi alla quotazione nei mercati regolamentati italiani a partire dal 21 gennaio 1998 (giorno successivo a quello di entrata in vigore del decreto legislativo), l'aliquota IRPEG agevolata, da applicare alla parte di reddito corrispondente alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, è stabilito nella misura del 7 per cento, mentre l'aliquota IRPEG media minima, è stabilita nella misura del 20 per cento, per i primi tre periodi d'imposta successivi a quello della prima quotazione.

Ai fini della individuazione della quote di reddito da assoggettare all'aliquota agevolata del 7 per cento e a quella ordinaria del 37 per cento che soddisfi la condizione dell'aliquota media minima IRPEG del 20 per cento, si renderà necessario applicare il criterio già illustrato nel precedente paragrafo 9 cui si rinvia.

Conseguentemente, anche alle società di cui sopra, si renderanno applicabili le disposizioni concernenti il riporto nei cinque periodi d'imposta successivi del reddito agevolato, qualora lo stesso risulti incapiente rispetto al reddito imponibile ovvero si determini un'aliquota IRPEG media inferiore al 20 per cento.

La percentuale applicabile per la determinazione delle predette quote di reddito che soddisfi la condizione dell'aliquota media minima del 20 per cento è la seguente:

- **56,67** per cento del reddito complessivo imponibile dovrà essere assoggettato ad aliquota del 7 per cento;
- **43,33** per cento del reddito complessivo imponibile dovrà essere assoggettato ad aliquota ordinaria del 37 per cento.

Da ultimo, si fa presente che le società quotate nei mercati regolamentati italiani, che beneficiano della riduzione IRPEG di cui all'art. 5 del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, che consente una riduzione di 16 punti percentuali dell'aliquota IRPEG per i soggetti ivi indicati in possesso dei requisiti previsti nel medesimo decreto- possono anche beneficiare, per il solo periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 30 settembre 1996, delle disposizioni agevolative concernenti l'aliquota ridotta al 19 per cento.

A tale proposito, si fa presente che, relativamente al predetto periodo d'imposta, i sopra indicati soggetti potranno usufruire della tassazione agevolata al 19 per cento sulla parte del reddito dichiarato, corrispondente alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito, in luogo di quella del 21 per cento. Inoltre, la quota di reddito assoggettabile all'aliquota ordinaria del 37 per cento - determinata in conformità alle disposizioni che prevedono un'aliquota media comunque non inferiore al 27 per cento - sarà assoggettata all'aliquota del 21 per cento.

11. Applicazione della DIT ai redditi delle stabili organizzazioni nello Stato di soggetti non residenti

La metodologia della determinazione dell'incremento del capitale investito applicabile ai soggetti commerciali non residenti relativamente alle attività svolte dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, non presenta sostanziali differenze rispetto a quella dei soggetti residenti sin qui commentate.

In particolare, si rendono applicabili tutte le disposizioni contenute nei paragrafi precedenti.

La norma, per i soggetti in argomento, dispone che la variazione in aumento del capitale investito, come sopra determinata, rileva ai fini del computo dell'agevolazione, fino a concorrenza:

a) della riduzione dei debiti da finanziamento, al netto dei crediti da finanziamento, esistenti alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996;
b) del valore dei beni strumentali nuovi di cui agli art. 67 e 68 del Tuir, acquisiti anche mediante contratti di locazione finanziaria, a decorrere dall'esercizio successivo a quello sopra citato.

11.1 Riconoscimento della base DIT nei limiti della riduzione dei debiti da finanziamento al netto dei crediti da finanziamento

Tenuto conto che i soggetti in argomento non hanno l'obbligo di redigere il bilancio secondo gli schemi previsti dagli artt. 2424 e seguenti del codice civile, l'individuazione dei crediti e dei debiti da finanziamento deve essere comunque operata con riferimento alle voci patrimoniali classificabili nei predetti articoli del codice civile e, in particolare, per i debiti, deve essere effettuata con riferimento al passivo dello stato patrimoniale, lettera D) - Debiti, nn. 3) debiti verso banche, 4) debiti verso altri finanziatori, 7) debiti rappresentati da titoli di credito, 8) 9) e 10) - debiti, rispettivamente, verso imprese controllate, collegate e controllanti. Relativamente ai predetti nn. 7), 8), 9) e 10), è necessario precisare che gli stessi rilevano ai fini dell'agevolazione solo se aventi natura finanziaria.
La destinazione della variazione in aumento del capitale investito a riduzione dei debiti da finanziamento rileva ai fini dell'agevolazione ancorché la predetta riduzione si riferisca a debiti verso società controllate e controllanti.
Relativamente ai crediti da finanziamento, l'individuazione deve essere operata con riferimento alle voci patrimoniali classificabili nell'art. 2424 del codice civile e, in particolare, all'attivo, III - immobilizzazioni finanziarie, n. 2) - crediti: a) b) c) e d) rispettivamente verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso altri. Rientrano inoltre nella nozione di crediti da finanziamento quelli afferenti ad operazioni di natura finanziaria ancorché non costituenti immobilizzazioni finanziarie.
Nella nozione "crediti da finanziamento" non devono essere compresi quelli destinati alla concessione di finanziamenti a società controllate e controllanti, in quanto questi hanno già generato una riduzione della base DIT in virtù di quanto indicato nel paragrafo 6.3.2.
È opportuno ribadire che il computo annuale della riduzione dell'importo complessivo dei debiti da finanziamento, al netto dei crediti da finanziamento, deve avvenire con riguardo alla situazione debitoria e creditoria esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 30 settembre 1996.

11.2 Riconoscimento della base DIT nei limiti della acquisizione di beni strumentali nuovi

Per quanto attiene ai beni strumentali di cui agli art. 67 e 68 del Tuir, si precisa che gli stessi debbono essere necessariamente "nuovi", cioè acquistati dal soggetto produttore o costruttore ovvero dal soggetto rivenditore, restando di conseguenza esclusi quelli già utilizzati da altri soggetti, residenti o non residenti, anche in locazione o comodato.
In ordine alla nozione di "beni strumentali nuovi", si richiamano le istruzioni fornite nel punto 3.5 della circolare n. 181/E del 27 ottobre 1994 e nella voce "Detassazione del reddito d'impresa reinvestito" dell'Appendice alle istruzioni dei modelli di dichiarazione dei redditi 1996.
Gli acquisti dei suddetti beni devono avvenire a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 30 settembre 1996.
Il valore dei suddetti beni va assunto al lordo delle quote di ammortamento e in proporzione al loro periodo di possesso nell'esercizio. Pertanto, anche in caso di acquisto e cessione dei suddetti beni in corso d'anno, il valore degli stessi dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso, espresso in giorni, nell'esercizio.
Per i beni acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, il costo rilevante ai fini del computo dell'agevolazione è costituito da quello di acquisto dei beni stessi sostenuto dal concedente; a tal fine il predetto costo va assunto al netto dell'IVA nei casi in cui questa sia detraibile e non ha alcun rilievo il prezzo di riscatto.
Per i beni fungibili, il valore deve essere assunto con il metodo "primo entrato, primo uscito".
Tale ultimo criterio comporta che in caso di estromissione del bene dall'impresa per qualunque causa (ad esempio, cessione, assegnazione ai soci, eliminazione, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) nel corso del periodo in cui il bene rileva ai fini dell'agevolazione, deve considerarsi uscito per primo il bene acquisito per primo.
Con riferimento a tale criterio di calcolo, si fa presente che i beni acquistati ed in precedenza detenuti in base a contratti di locazione finanziaria si considerano "entrati" nel momento del loro riscatto, non rilevando, pertanto, la consegna del bene avvenuta all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria.
Il valore dei beni rileva sino all'esercizio in cui lo stesso risulta integralmente ammortizzato in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988.
Per valore del bene deve intendersi quello fiscalmente riconosciuto. Ne consegue che nel caso di acquisto, ad esempio, di autovetture soggette alle limitazioni di deducibilità contenute nel nuovo art. 121-bis del Tuir, il valore dell'acquisizione dei suddetti beni, ai fini dell'agevolazione in argomento, rileverà nei limiti in esso indicati. La condizione sopra posta è riferibile anche ai beni che sono stati acquisiti in locazione finanziaria, al riguardo, si rammenta che affinché l'acquisizione dei beni in leasing rilevi ai fini DIT il contratto di locazione finanziaria deve avere durata almeno pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di ammortamento stabilito dal DM 31 dicembre 1988 mentre, per i beni immobili, il contratto deve avere una durata non inferiore a otto anni.
Con riguardo, inoltre, ai beni acquisiti in proprietà, si deve prescindere dalle modalità di deduzione delle quote di ammortamento ("ridotte", "anticipate", "accelerate" o deduzione integrale per beni di costo unitario inferiore ad un milione), di fatto adottate dal soggetto, in quanto il valore del bene rileva, ai fini dell'agevolazione, fino all'esercizio in cui lo stesso risulta ammortizzabile in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti con il predetto DM 31 dicembre 1988.
La condizione sopra posta è riferibile anche ai beni che sono stati acquisiti in locazione finanziaria.
Le eventuali cessioni di beni strumentali di cui all'art. 67 e 68 del Tuir, prima del loro completo ammortamento, comporta, come già precisato, la rilevanza del valore del bene ceduto ai fini del computo dell'agevolazione prevista dal decreto legislativo in commento in relazione ai giorni di possesso.

12. Società ed enti di nuova costituzione

L'art. 4 del decreto legislativo in argomento stabilisce che le disposizioni relative alle agevolazione in esame si applicano anche alle società ed enti che si sono costituiti successivamente al 30 settembre 1996. Ai fini della variazione in aumento del capitale investito, l'art. 4 dispone che deve essere computato anche il patrimonio di costituzione. Si sottolinea al riguardo che, ai fini dell'agevolazione DIT, il patrimonio di costituzione rileva solo per la parte corrispondente ai versamenti in denaro.

13. La DIT nelle operazioni di fusione, scissione, trasformazione

Per quanto concerne l'ipotesi di trasformazione da società soggetta all'IRPEG a società non soggetta a tale imposta, o viceversa, la variazione in aumento del capitale investito, nei periodi d'imposta successivi alla trasformazione stessa, rileverà secondo le regole disposte dal decreto legislativo in esame con riferimento al nuovo tipo di società anche per le variazioni in aumento del capitale investito formatesi prima della trasformazione stesso.
Per quanto concerne l'ipotesi di fusione, si ritiene che la società risultante dalla fusione o quella incorporante, possa, a partire dalla data in cui ha effetto la fusione, determinare l'incremento del proprio capitale investito, assumendo anche la variazione in aumento del capitale investito delle società fuse o incorporate.
Relativamente, infine, all'ipotesi di scissione sia totale che parziale, di società, il criterio in base al quale deve essere effettuata la ripartizione della variazione in aumento del capitale investito, è individuabile nella disposizione contenuta nel quarto comma dell'art. 123-bis del Tuir, nel senso che la predetta variazione deve essere ripartita esclusivamente in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile trasferite o rimaste nella società scissa.

14. Entrata in vigore delle disposizioni agevolative

L'art. 7 del decreto legislativo in esame stabilisce che le disposizioni relative alla disciplina della DIT hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 30 settembre 1996; pertanto, per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare, la prima applicazione della DIT si avrà già con l'esercizio 1997.

Per le banche e le imprese di assicurazione, le predette disposizioni si applicano a partire dal quarto periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 30 settembre 1996; pertanto, per i predetti soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare, la prima applicazione della DIT si avrà con l'esercizio 2000.

II-D) OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE DELL'ATTIVITÀ PRODUTTIVA

1. Premessa

Il D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, in vigore dall'8 novembre 1997, contiene disposizioni riguardanti le operazioni che ordinariamente vengono utilizzate per riorganizzare l'attività produttiva.
I procedimenti di riorganizzazione interessati dal citato decreto legislativo sono i seguenti:
- cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento;
- conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo e di collegamento;
- scambi di partecipazioni;
- fusioni e scissioni.

2. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di azienda o di partecipazioni di controllo o di collegamento

L'articolo 1 del decreto legislativo in esame prevede un'imposta sostitutiva, con l'aliquota del 27 per cento applicabile alle plusvalenze derivanti da:
- cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni (comma 1);
- cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento iscritte come tali nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci (comma 3).

Tale disposizione trova applicazione per le cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento poste in essere dalla data dell'8 novembre 1997.

2.1 Plusvalenze da cessione di azienda

2.1.1 Ambito soggettivo

La norma stessa si riferisce a tutti i soggetti che realizzano una plusvalenza, determinata ai sensi dell'articolo 54 del Tuir, esclusi i casi di realizzo nel corso di una procedura concorsuale. Ne consegue che il regime agevolativo in esame si rende applicabile anche sulle plusvalenze per cessione di aziende realizzate in caso di liquidazione ordinaria.

2.1.2 Ambito oggettivo

Con riferimento alle cessioni di aziende, va precisato che nel termine "cessione" si comprendono solo le cessioni a titolo oneroso che comportano il trasferimento a titolo definitivo della proprietà dell'azienda; conseguentemente non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione stessa gli atti che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, quali, ad esempio, l'usufrutto dell'azienda.
Rientrano nella nozione di cessione anche le ipotesi di assegnazione, di conferimento e di permuta dell'azienda.

Con riferimento al termine "aziende", si precisa che esso va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa. La cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa.
Con riferimento al requisito del possesso per un periodo di tempo non inferiore a tre anni, si precisa che tale termine va computato, ai sensi dell'articolo 2963 del codice civile, avendo riguardo al giorno in cui l'azienda è stata acquisita o l'impresa si è costituita indipendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono alla formazione dell'azienda. Così, ad esempio, nel caso in cui un'impresa acquisti il 30 giugno 1996 un macchinario per la propria azienda, costituita il 10 maggio 1994, e ceda l'azienda il 30 novembre 1997, egli potrà avvalersi della disposizione agevolativa in commento per tutti i beni che ne fanno parte.
Si fa presente, inoltre, che in caso di cessione di azienda precedentemente concessa in affitto o in usufrutto, ai fini della sussistenza del requisito triennale, si tiene conto anche del periodo in cui l'azienda è stata concessa in affitto o in usufrutto.

2.2. Plusvalenza da cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento

2.2.1 Ambito soggettivo

Il comma 3 dell'articolo 1 prevede un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni di partecipazioni di controllo o di collegamento.
Condizione per l'applicazione di tale regime e che tali partecipazioni, risultino iscritte negli ultimi tre bilanci come partecipazioni di controllo o di collegamento tra le immobilizzazioni finanziarie.

2.2.2 Ambito oggettivo

Per quanto riguarda il termine "cessione" valgono le considerazioni svolte relativamente alla cessione di aziende.
La nozione di "controllo o di collegamento" è quella che risulta dall'articolo 2359 del codice civile.

Tanto premesso, occorre rilevare che la norma in commento riferisce la situazione di controllo o di collegamento esclusivamente alle partecipazioni oggetto di cessione e prescinde quindi dal controllo o collegamento realizzati su altri presupposti.
In considerazione di ciò, non rilevano ai fini in esame:
- le situazioni di controllo o di collegamento realizzate non mediante una partecipazione al capitale di rischio ma esclusivamente per effetto di particolari vincoli contrattuali;
- le partecipazioni che non danno diritto di voto (come, ad esempio, quelle rappresentate da azioni di risparmio o privilegiate);
- le situazioni di controllo o di collegamento realizzate anche per effetto del possesso di diritti di usufrutto sulle azioni.

Si precisa che il rispetto delle suddette condizioni presuppone il concorso dei seguenti requisiti:
- chi cede deve avere il controllo o il collegamento mediante il possesso di una partecipazione;
- il requisito di controllo o collegamento deve essere esercitato interamente attraverso la partecipazione;
- il cessionario deve acquisire il controllo o il collegamento per effetto della cessione;
- per effetto della cessione il cedente perde il controllo ma non necessariamente il collegamento;
- nel caso di partecipazione di controllo la quota ceduta può anche non essere oggettivamente una quota di controllo purché mediante essa il cessionario acquisisca il controllo tenendo conto anche dell'eventuale partecipazione già in possesso del cessionario medesimo;
- nel caso di partecipazioni di collegamento la quota ceduta deve essere anche oggettivamente di collegamento;
- i requisiti anzidetti debbono verificarsi singolarmente in ciascuna operazione.

Il controllo detenuto attraverso i voti esercitabili nell'assemblea ordinaria può essere anche indiretto; in tal caso le cessioni di partecipazioni mediante le quali nell'ambito dei gruppi si possiede il cosiddetto controllo indiretto, non possono fruire del trattamento agevolato.

Per quanto riguarda il requisito della iscrizione delle suddette partecipazioni nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci dell'impresa cedente va precisato che l'iscrizione delle partecipazioni in esame deve risultare dagli ultimi tre bilanci degli esercizi precedenti quello in cui si è verificata la cessione.
Le partecipazioni cedute possono non essere detenute ininterrottamente nel periodo di tempo intercorrente tra l'ultimo ed il terz'ultimo bilancio precedente quello in cui si è verificata la cessione.

Relativamente al caso in cui la partecipazione ceduta sia stata iscritta con diversa consistenza negli ultimi tre bilanci precedenti alla cessione (ferma restando naturalmente la posizione di controllo o di collegamento che deve sussistere in ognuno dei tre bilanci), la disciplina agevolativa si renderà applicabile con riferimento all'intero ammontare delle partecipazioni cedute.
In proposito valga il seguente esempio.
Si ipotizzi il caso in cui il collegamento nella società A sia assicurato dal possesso di una partecipazione pari al 20 per cento del suo capitale sociale.
Se la società B ha iscritto la predetta partecipazione nella misura del 20 per cento nel terzo e nel secondo bilancio antecedente alla cessione e nella misura del 51 per cento nel bilancio immediatamente antecedente alla cessione medesima, quest'ultima anche per la parte eccedente il 20 per cento darà luogo all'applicazione del regime agevolato.

2.3 Regimi di tassazione applicabili

Con riferimento alle cessioni di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento per le quali sussistano i requisiti temporali previsti dalle disposizioni in esame si possono configurare due regimi di tassazione delle relative plusvalenze:
- quello ordinario, con l'applicazione dell'articolo 54 del Tuir;
- quello opzionale, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al decreto legislativo in esame.

2.3.1 Regime ordinario

In caso di tassazione ordinaria, la plusvalenza e realizzata ai sensi dell'articolo 54, comma 1, del Tuir ed è determinata ai sensi del successivo comma 2.
Detta plusvalenza concorre, ai sensi dell'art. 54, comma 4, del Tuir, a formare il reddito imponibile, a scelta del contribuente, nell'esercizio del realizzo ovvero per quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

2.3.2 Regime sostitutivo

L'applicazione dell'imposta sostitutiva è un regime opzionale di tassazione al quale si accede compilando il prospetto di liquidazione dell'imposta sostitutiva contenuto nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le plusvalenze sono realizzate.
La disposizione in esame prevede che qualora in un periodo di imposta sono poste in essere più operazioni, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere esercitata relativamente ad ogni singola operazione.

3. Il regime fiscale dei conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento

3.1 Premessa

Gli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 358 del 1997 contengono la disciplina fiscale applicabile alle operazioni di conferimento di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.
Le operazioni di conferimento disciplinate dall'art. 3 del provvedimento in esame sono quelle aventi ad oggetto aziende e partecipazioni di controllo o collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.
Per quanto riguarda il conferimento di azienda bisogna distinguere l'ipotesi in cui l'azienda conferita sia situata in Italia da quella in cui l'azienda stessa sia situata all'estero.
Nel caso in cui l'azienda sia situata all'estero i conferimenti sono rilevanti ai fini in esame solo se effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali.
Nel caso, invece, in cui l'azienda sia situata in Italia i conferimenti, ai sensi del comma 2 dell'articolo 3 in esame, sono rilevanti anche se il conferente e/o il conferitario è un soggetto non residente.
Per quanto riguarda i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento, va precisato che gli stessi rilevano ai fini in esame se effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali.
L'operazione di conferimento è rilevante anche quando la partecipazione conferita riguarda una società o un ente non residente.
L'articolo 4 del provvedimento in esame contiene una disciplina speciale per i conferimenti:
- posti in essere tra i soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lett. a) e b) del Tuir e quindi tra società ed enti commerciali, residenti nel territorio dello Stato;
- aventi ad oggetto aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni.

Per quanto riguarda la nozione di azienda e la sussistenza del periodo temporale dei tre anni si rinvia a quanto precisato a proposito delle cessioni di aziende.
Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 358 del 1997, il regime previsto dai citati artt. 3 e 4, si applica alle succitate operazioni di conferimento poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo (8 novembre 1997).

3.2 La disciplina applicabile ai conferimenti di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 358 del 1997

3.2.1 Modalità di determinazione della plusvalenza imponibile

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 3, nelle ipotesi di conferimento sopra evidenziate, ai fini dell'applicazione dell'art. 54 del Tuir, la plusvalenza derivante dal conferimento stesso e determinata assumendo come valore di realizzo il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute per effetto del conferimento nelle scritture contabili del conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda, in caso di conferimento di azienda, o alle partecipazioni, in caso di conferimento di partecipazioni, nelle scritture contabili del conferitario.
In considerazione di quanto sopra, la plusvalenza imponibile è costituita dalla differenza tra il valore di realizzo, e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto, rispettivamente, dell'azienda o della partecipazione conferita.
Tale modalità di determinazione del valore di realizzo costituisce, relativamente alle operazioni in questione, una implicita deroga alla regola posta in via generale dall'articolo 9 del Tuir.
Nel caso di operazioni di conferimento non aventi le caratteristiche in precedenza illustrate (come ad esempio il conferimento di singoli beni), la plusvalenza imponibile continua ad essere determinata avendo riguardo alla nozione di valore normale, stabilita dall'articolo 9 del Tuir. Inoltre, considerato l'espresso richiamo all'articolo 54 del Tuir, la norma in esame non trova applicazione con riferimento alle eventuali minusvalenze da conferimento, per le quali, quindi, rimane applicabile la disciplina dettata dagli articoli 9 e 66 del Tuir.
Nel caso in cui il conferimento abbia ad oggetto un'azienda, l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita va determinato sommando i singoli valori fiscalmente riconosciuti delle attività e delle passività che compongono il patrimonio dell'azienda conferita.

3.2.2. Regimi di tassazione applicabili

Per le operazioni di conferimento in esame i regimi di tassazione applicabili sono quindi i seguenti:
- quello ordinario, secondo il quale le plusvalenze, determinate assumendo il predetto valore di realizzo, concorrono alla formazione del reddito d'impresa;
- quello opzionale, consistente nell'applicazione alle predette plusvalenze da conferimento dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1 del provvedimento in esame, qualora ricorrano le condizioni ivi previste del possesso triennale dell'azienda ovvero dell'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci delle partecipazioni di controllo o di collegamento.

In proposito, salvo quanto già precisato con riferimento alla determinazione delle plusvalenze che avviene assumendo come valore di realizzo il maggiore tra quello attribuito dal conferente alle partecipazioni ricevute e quello attribuito dal conferitario all'azienda o alle partecipazioni conferite, valgono, relativamente ai regimi di tassazione applicabili alle suddette plusvalenze, le precisazioni già fornite in merito alle cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.

3.3 La disciplina dei conferimenti di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 358 del 1997

3.3.1 Il regime ordinario

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 4 le operazioni di conferimento ivi indicate non costituiscono realizzo di plusvalenze o di minusvalenze quando:
- il soggetto conferente assume quale valore delle partecipazioni ricevute l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita;
- il soggetto conferitario subentra, ai fini fiscali, nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.

In proposito valga il seguente esempio: qualora l'azienda sia iscritta presso il conferente ad un valore netto di 80 - coincidente con il costo ad essa fiscalmente riconosciuto - l'operazione di conferimento non comporta la realizzazione di alcuna plusvalenza imponibile anche se il soggetto conferente e il soggetto conferitario iscrivono nelle proprie scritture contabili, rispettivamente, la partecipazione e l'azienda conferita ad un valore ad esempio di 100. Tuttavia, ai fini fiscali, il soggetto conferente e il soggetto conferitario debbono assumere la partecipazione e l'azienda conferita al valore medesimo in cui la stessa era iscritta presso il conferente (cioè di 80).
Nella disciplina dell'articolo 4 in commento la completa neutralità è riconosciuta a prescindere dai valori espressi nelle scritture contabili dei soggetti partecipanti all'operazione di conferimento e, pertanto, l'operazione medesima può essere attuata ai fini civilistici senza alcun condizionamento di natura fiscale.

Effetti per il conferente

Il soggetto conferente assume, quale valore fiscale delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

Effetti per il conferitario

Come disposto dall'articolo 4, comma 1, del decreto in esame, il soggetto conferitario subentra nella posizione del conferente, in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita, realizzando, in tal modo, la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti degli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita.
Il soggetto conferitario deve compilare il modello per la riconciliazione facendo risultare i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti fintanto che sussistano divergenze tra valori contabili e valori fiscalmente riconosciuti.

3.3.2 I regimi opzionali

I soggetti che effettuano i succitati conferimenti possono optare per:
- l'applicazione delle disposizioni del Tuir;
- l'applicazione dell'articolo 1 del D.Lgs. n. 358 del 1997.

L'opzione deve essere effettuata nell'atto di conferimento, per cui il mancato esercizio della stessa comporta l'applicazione del suddescritto regime ordinario.
Se l'opzione è esercitata per l'applicazione delle disposizioni del Tuir, il conferente può determinare la plusvalenza ai sensi dell'articolo 54 del Tuir, tenendo conto dei criteri di determinazione della plusvalenza ai sensi dell'articolo 3 del provvedimento in esame.
Se l'opzione è esercitata per l'applicazione dell'articolo 1 del provvedimento in esame il conferente può, ove ne ricorrano le condizioni, fruire del regime di tassazione sostitutiva ivi previsto.
L'opzione può essere esercitata anche dai soggetti che effettuano i conferimenti di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544.

4. La disciplina applicabile agli scambi di partecipazioni di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 358 del 1997

4.1 Premessa

Ai fini del provvedimento in esame, sono considerati scambi di partecipazioni le seguenti operazioni:
- la permuta, con la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del Tuir acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo azioni proprie (comma 1);
- i conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del c.c. (comma 2).

Il regime previsto dall'articolo 5 del D.Lgs. n. 358 del 1997 si applica alle operazioni poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo (8 novembre 1997).

4.2 Lo scambio di partecipazioni

4.2.1 Lo scambio di partecipazioni realizzato tramite permuta

Il comma 1 dell'articolo in esame considera come scambio di partecipazioni la permuta mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lett. a) e b) del Tuir acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lett. a) e b) del comma 1 dell'articolo 87 del Tuir.
Ai fini della definizione dei soggetti che intervengono nell'operazione, si indica di seguito come:
1) società acquirente, la società che intende acquisire o integrare il controllo;
2) società scambiata, la società della quale si intende acquisire il controllo;
3) soggetti scambianti, i soci della società scambiata.

Sia la società acquirente che la società scambiata devono essere entrambe società od enti soggetti all'IRPEG, residenti nel territorio dello Stato, mentre non è necessario che i soggetti scambianti abbiano la qualifica di imprenditori.
Sotto il profilo oggettivo, invece, è richiesto che lo scambio abbia ad oggetto una partecipazione che consenta alla società acquirente di assumere il controllo della società scambiata.
Va inoltre sottolineato, sul piano dei requisiti oggettivi, che l'operazione di scambio di partecipazioni mediante permuta è rilevante ai fini dell'articolo in esame indipendentemente dall'ammontare del conguaglio in denaro eventualmente pattuito dalle parti contrattuali sempreché, sul piano civilistico, l'entità del conguaglio in denaro non sia tale da snaturare l'operazione di permuta.

Con riguardo al requisito del controllo, valgono le medesime considerazioni svolte in merito alle operazioni di cui all'articolo 1, nel senso che il requisito del controllo deve sussistere in relazione alle partecipazioni acquisite a seguito dell'operazione di permuta.
L'operazione non deve necessariamente aver ad oggetto una partecipazione che di per sé sia di controllo, ma può riguardare anche una partecipazione che, unitamente a quella già posseduta, consenta al soggetto acquirente di avere una partecipazione di controllo.
Rientra nella disposizione in commento anche l'acquisto effettuato mediante la cessione da parte di più soggetti, sempreché sia ravvisabile, in modo oggettivo, che l'operazione di acquisto della partecipazione si inserisca in un progetto unitario di acquisizione della partecipazione di controllo.
Non sono riconducibili nel regime previsto dalla norma in commento le operazioni che hanno ad oggetto l'acquisizione di partecipazione che non consentono il controllo ovvero quelle che si aggiungono a partecipazioni possedute le quali ultime di per sé consentono il controllo.

4.2.2 Lo scambio di partecipazioni realizzato mediante conferimento

Lo scambio di partecipazioni può essere attuato anche mediante operazioni di conferimento nella società acquirente da parte dei soci imprenditori che detengono partecipazioni nella società scambiata.

4.2.3 Regimi applicabili

Lo scambio di partecipazioni mediante permuta non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo delle azioni date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. L'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percepiente.
In proposito si rileva che il riferimento al "costo" delle azioni o quote previsto dal citato articolo, è da intendersi come "valore fiscale" delle predette partecipazioni.
Nel caso in cui le partecipazioni ricevute siano state contabilizzate ad un valore superiore a quello attribuito alle partecipazioni date in cambio non risulta soddisfatta la condizione posta dalla norma in esame e, pertanto, l'operazione di permuta non potrà beneficiare del suddetto regime di neutralità e sarà, quindi, sottoposta al regime ordinario stabilito per la cessione di beni.

Il regime fiscale applicabile alle operazioni di conferimento di partecipazioni è diverso da quello previsto per le operazioni di permuta.
A differenza di quanto previsto dal D.Lgs. n. 544 del 1992, la disciplina recata dal comma 2 della disposizione in commento non costituisce un regime di neutralità fiscale delle operazioni di conferimento ivi regolate, bensì un criterio di valutazione, ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento; tale regime è assimilabile a quello previsto dal precedente articolo 3 per i conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.
La predetta valutazione è, infatti, operata in misura corrispondente al valore contabile attribuito dalla conferitaria alle partecipazioni ricevute in conferimento.
L'adozione di tale criterio può comportare la evidenziazione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti per la conferente.
Nel caso infatti in cui la conferitaria iscrive la partecipazione ricevuta ad un valore superiore a quello fiscalmente riconosciuto alla stessa presso la conferente, la conferente medesima è tenuta a rilevare una plusvalenza pari alla differenza tra il valore di iscrizione della partecipazione conferita presso la conferitaria e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto alla partecipazione stessa presso di essa.

In proposito valga il seguente esempio:
Si ipotizzi che una partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata dopo il conferimento iscritta al medesimo valore nella contabilità della conferitaria.
In tal caso non emerge alcuna plusvalenza in capo alla conferente in quanto la stessa assume le partecipazioni ricevute allo stesso valore fiscale attribuito alle partecipazioni acquisite dalla conferitaria.
Si ipotizzi viceversa che la suddetta partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata iscritta nella contabilità della conferitaria al valore di stima di 100.
In tal caso in capo alla conferente emerge una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore delle partecipazioni iscritte presso la conferitaria (100) e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite (80) presso la conferente.
D'altra parte le partecipazioni ricevute dalla conferente assumono un costo fiscalmente riconosciuto pari all'incremento di patrimonio netto formato dalla conferitaria a seguito del conferimento (nell'esempio 100).

Si rileva infine che le plusvalenze emergenti dallo scambio di partecipazioni possono essere assoggettate sia al regime ordinario di tassazione che a quello sostitutivo previsto dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 358 del 1997, ove ricorrono i presupposti.

In caso di applicazione del regime sostitutivo previsto dal citato art. 1, l'opzione va effettuata compilando il modello per la liquidazione dell'imposta sostitutiva.

5. Il regime dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione e di scissione di società

5.1 Il regime ordinario

Con la legge 23 dicembre 1994, n. 724, sono state apportate delle modifiche al regime previsto dall'articolo 123 e 123-bis del Tuir. In particolare, l'articolo 27 di detta legge ha previsto che "le fusioni e le scissioni di società sono, agli effetti delle imposte sui redditi, neutrali. Conseguentemente, il disavanzo di fusione e di scissione non è utilizzabile per iscrizioni di valori in franchigia di imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo operate".
L'irrilevanza fiscale dell'utilizzo del disavanzo rende necessaria la compilazione del prospetto di riconciliazione dei dati esposti in bilancio e dei valori fiscalmente riconosciuti.

5.2 Il regime sostitutivo

L'articolo 6 in esame, al comma 1, detta un regime che consente il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento o da concambio, a condizione che tali maggiori valori vengano assoggettati all'imposta sostitutiva indicata nell'articolo 1 del decreto legislativo in commento.
Inoltre, lo stesso art. 6, al comma 2, individua i casi in cui l'iscrizione in bilancio per effetto dell'imputazione del disavanzo è riconosciuta ai fini fiscali senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva.
Ai sensi del comma 4 dell'art. 6 in commento, i soggetti che intendono avvalersi delle richiamate disposizioni dei commi 1 e 2, devono chiederne l'applicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui ha effetto la fusione o la scissione.
Tale richiesta si intende effettuata compilando il modello per la liquidazione dell'imposta sostitutiva.
Tanto premesso, nell'esaminare la disciplina contenuta nel citato comma 1 dell'articolo 6, occorre distinguere l'ipotesi del disavanzo da concambio da quella da annullamento.

5.2.1 Il disavanzo da concambio

Il riconoscimento anche fiscale, in tutto o in parte, dei valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione del disavanzo può essere ottenuto a fronte dell'assoggettamento dei maggiori valori iscritti per effetto del disavanzo all'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 1 del provvedimento in esame nella misura del 27 per cento.

5.2.2 Il disavanzo da annullamento

Se in via ordinaria il riconoscimento del disavanzo puo essere ottenuto, in tutto o in parte, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva, i maggiori valori iscritti in bilancio a fronte del disavanzo stesso è riconosciuto fiscalmente in franchigia d'imposta fino a concorrenza dell'importo complessivo netto:

a) delle plusvalenze, diminuite delle eventuali minusvalenze, rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 marzo 1991, n. 102 o che sono state assoggettate ad imposta sostitutiva ai sensi del decreto legislativo in esame;
b) dei maggiori e dei minori valori, rispetto ai relativi valori di acquisizione, derivanti dalla cessione delle azioni o quote, che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente;
c) delle svalutazioni nonché delle rivalutazioni delle azioni o quote che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente o che per disposizione di legge non concorrono a formarlo, nemmeno in caso di successivo realizzo.

L'ipotesi sub a) fa riferimento alle plusvalenze e alle minusvalenze conseguite da soggetti che hanno ceduto le partecipazioni medesime mediante operazioni realizzate fuori dall'esercizio di imprese commerciali, assoggettate ad imposta sostitutiva secondo le disposizioni dell'art. 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito dalla legge 2 marzo 1991, n. 102.
In proposito va però precisato che l'esistenza di una plusvalenza assoggettata a tassazione in via forfetaria ai sensi dell'art. 3 del citato D.L. n. 27 del 1991 convertito dalla legge n. 102 del 1991 non comporta l'irrilevanza, ai fini del riconoscimento del disavanzo da annullamento, delle plusvalenze e delle minusvalenze assoggettate a tassazione ai sensi del citato art. 2 del D.L. n. 27 del 1991 manifestatesi prima o dopo quella tassata in via forfetaria.
Così ad esempio nel caso di una partecipazione, avente un valore iniziale di 1000, ceduta una prima volta a 1200 con assoggettamento della relativa plusvalenza di 200 ad imposta sostitutiva ai sensi del citato art. 2 del D.L. n. 27 del 1991, ulteriormente ceduta a 1400 con assoggettamento della relativa plusvalenza di 200 (1400 - 1200) ad imposta sostitutiva in misura forfetaria, oggetto di una terza cessione a 2000, con assoggettamento della relativa plusvalenza di 600 (2000 - 1400) ad imposta sostitutiva ai sensi del citato art. 2 del D.L. n. 27 del 1991, l'eventuale disavanzo derivante dall'annullamento di tale partecipazione può essere fiscalmente riconosciuto, senza pagamento dell'imposta sostitutiva, fino a concorrenza dell'importo complessivo (800) delle plusvalenze rilevanti ai fini in esame.

Ai medesimi fini si tiene conto anche dell'imposta sostitutiva corrisposta in applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 1 e 2 del D.Lgs. n. 358 del 1997 in commento.

L'ipotesi sub b) riguarda le operazioni di cessione delle predette partecipazioni effettuate nell'esercizio d'impresa. In tal caso i maggiori o minori valori realizzati rispetto a quelli di acquisizione rilevano per il solo fatto di aver concorso alla formazione del reddito d'impresa, indipendentemente da un versamento di imposta.
Rilevano anche i maggiori o minori valori, rispetto a quelli di acquisizione, derivanti da cessioni che abbiano concorso a formare il reddito della stabile organizzazione in Italia di un'impresa non residente.
L'ipotesi sub c) riguarda i maggiori o minori valori rispetto a quelli di acquisizione delle medesime partecipazioni di cui alla lettera precedente, che hanno concorso a formare il reddito d'impresa per effetto di rivalutazioni o svalutazioni.

Ai sensi del successivo comma 3 dell'articolo 6 in esame, la possibilità di non assoggettare il disavanzo all'imposta sostitutiva, fino a concorrenza della somma algebrica dei maggiori e dei minori valori di cui alle precedenti lettere sub a), sub b) e sub c), è condizionata alla dimostrazione, mediante idonea documentazione, da parte della società incorporante o beneficiaria, dei componenti positivi e negativi di reddito relativi alle azioni o quote annullate realizzate dalla società stessa e dai precedenti possessori. Si precisa che l'obbligo previsto dal legislatore di documentare i predetti componenti reddituali può essere assolto anche mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15.
Il rispetto della richiamata condizione impone alla società che intende avvalersi della suddetta previsione normativa di dare dimostrazione di tutte le operazioni eseguite per tutto il periodo precedente fino a risalire alla originaria acquisizione della partecipazione e, quindi, al momento di emissione della stessa.
Al riguardo, tenuto conto della onerosità della prova, specialmente in sede di prima applicazione della norma, con disposizione transitoria contenuta nel successivo articolo 9, viene stabilito, al comma 4, che "per le azioni o quote già esistenti alla data del 30 aprile 1997, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo. 6, comma 2, la documentazione prevista dal comma 3 dello stesso articolo può riguardare soltanto i componenti positivi e negativi di reddito del soggetto possessore delle azioni o quote alla data anzidetta e dei possessori successivi, nonché la plusvalenza o la minusvalenza conseguita dal soggetto che ha ceduto le azioni o le quote al predetto possessore alla data del 30 aprile 1997".
In altri termini, ai fini dell'assolvimento dell'onere imposto dalla suddetta condizione, la società incorporante o beneficiaria avrà facoltà di dare dimostrazione degli elementi positivi e negativi che rilevano ai fini dell'art. 6, comma 2, del provvedimento in esame, ad iniziare dall'operazione di cessione effettuata nei confronti del soggetto che risulta possessore alla data del 30 aprile 1997.

5.3 Il regime transitorio

L'art. 9, comma 3, del citato D.Lgs. n. 358 del 1997 prevede altresì la facoltà di applicare l'imposta sostitutiva sulla differenza tra i valori iscritti in bilancio a fronte dei disavanzi di fusione e scissione ed i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 358 del 1998 (8 novembre 1997).
In base a tale disposizione, può essere ottenuto il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione sia dei disavanzi da annullamento derivanti dalle operazioni di fusione o scissione deliberate anteriormente al 14 gennaio 1995, per i quali non è stata pagata la somma del 20 per cento prevista dall'art. 21 del D.L. n. 41 del 1995, convertito dalla legge n. 85 del 1995, sia dai

disavanzi derivanti dalle operazioni di fusione e scissione deliberate a decorrere da tale data, le quali, ai sensi dell'art. 27 della legge n. 724 del 1994, sono neutrali e non consentono l'utilizzabilità del disavanzo per l'iscrizione di valori in franchigia d'imposta.
I maggiori valori su cui va applicata l'imposta sostitutiva sono quelli ancora esistenti nel bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 358 del 1997 (8 novembre 1997).
I maggiori valori possono essere riconosciuti, in tutto o in parte, previo assoggettamento degli stessi ad imposta sostitutiva con l'aliquota del 27 per cento.

II-E RIPORTO DELLE PERDITE

1. Le perdite riportabili senza limiti di tempo

La disposizione introdotta nel comma 1-bis dell'articolo 102 del Tuir, dall'art. 8, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 358 del 1997 stabilisce che le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta possono, con le modalità previste al comma 1 dello stesso articolo 102, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.
La norma di cui trattasi si applica alle perdite formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data della entrata in vigore del D.Lgs. n. 358 del 1997 (8 novembre 1997).
La disciplina in essa contenuta si applica anche ai soggetti che alla suddetta data dell'8 novembre 1997 si trovano nel primo periodo d'imposta ovvero in uno dei primi tre periodi dalla loro costituzione.
Così, ad esempio, nel caso di un soggetto il cui periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare e che si sia costituito nel corso del 1995, rientrano nel beneficio previsto dal comma 1-bis dell'articolo 102 del Tuir le perdite conseguite nel periodo d'imposta 1997, mentre si applica la disciplina del riporto in cinque periodi d'imposta di cui al comma 1 del citato articolo 102 del Tuir, relativamente alle perdite realizzate nei periodi d'imposta 1995 e 1996.
Va rilevato che possono fruire della disposizione medesima anche le società e gli enti non residenti, per le attività svolte in Italia mediante stabili organizzazioni.

2. Le limitazioni alle perdite riportabili senza limiti di tempo

Il comma 1-ter dell'articolo 102 del Tuir, anch'esso introdotto dal citato art. 8 del D.Lgs. n. 358 del 1997, esclude il riporto delle perdite nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo, e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.
Con riferimento alla verifica della prima delle due suddette condizioni, si osserva che il riporto delle perdite è escluso nel caso in cui il trasferimento delle partecipazioni della società che riporta le perdite dà luogo nei confronti dell'acquirente all'acquisizione del controllo della società stessa. Tale risultato si realizza sia nel caso di trasferimento di un pacchetto di per sé di controllo, sia nel caso in cui l'acquisizione del controllo avvenga a seguito di integrazione della partecipazione già posseduta.
Detto controllo può realizzarsi non soltanto mediante il trasferimento della partecipazione ma anche mediante, ad esempio, il trasferimento dell'usufrutto della partecipazione stessa.
Con riferimento al verificarsi della seconda condizione (modifica dell'attività principale), si precisa che il legislatore individua un periodo temporale entro il quale assume rilevanza la modifica dell'attività principale svolta.
In particolare, prendendo quale punto di riferimento l'attività principale in fatto svolta al momento della realizzazione delle perdite, assumono rilevanza, rispetto ad essa, le variazioni intervenute nei seguenti periodi di imposta:
- periodo di imposta in corso al momento del trasferimento o della acquisizione anche a titolo temporaneo;
- i due periodi di imposta anteriori a quello del trasferimento;
- i due periodi di imposta successivi a quello del trasferimento.

Per attività principale deve intendersi l'attività che sulla base di riscontri fattuali risulti quantitativamente superiore, con riferimento ai ricavi, ad altre comunque svolte dalla società ceduta o trasferita.
L'esclusione dal riporto delle perdite, non trova applicazione nei seguenti casi:
a) le partecipazioni siano acquistate da società appartenenti allo stesso gruppo;
b) le partecipazioni riguardino società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi, di cui all'articolo 2425, lettera A), numero 1, del codice civile e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425, lettera B), numero 9), lettere a) e b), del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Con riferimento alla condizione riguardante il numero di dipendenti si precisa che la stessa si intende verificata solo se per tutti i giorni compresi nell'arco temporale considerato dalla disposizione stessa, il numero dei dipendenti non risulta inferiore alle dieci unità.
La disciplina contenuta nel citato comma 1-ter dell'art. 102 del Tuir si applica a partire dal periodo d'imposta in corso alla suddetta data dell'8 novembre 1997, anche in relazione alle perdite dichiarate in periodi d'imposta precedenti a quest'ultima data.
Si precisa, inoltre, che la limitazione in oggetto si applica anche nel caso in cui le due condizioni poste dalla norma (trasferimento della maggioranza e modifica dell'attività) si siano verificate anteriormente alla data di entrata in vigore della norma stessa.

7 MOD. 760/RA - REDDITO DI IMPRESA

Il presente modello deve essere compilato tenendo conto di quanto di seguito specificato.
Il **rigo RA1** interessa i soggetti:
1) che direttamente o indirettamente sono controllati da società non residenti;
2) che direttamente o indirettamente controllano società non residenti;
3) che direttamente o indirettamente sono controllati da società che controllano società non residenti.

A tal fine si precisa che la nozione di controllo include ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale anche al di fuori dei casi contemplati dall'art. 2359 del cod. civ. Trattasi di ipotesi che concretano modalità di direzione unitaria delle attività, quali ad esempio la vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa, l'impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa (fattispecie comprensiva della joint venture), il diritto di nomina della maggioranza dei componenti degli organi di amministrazione o direttivi della società, l'esistenza di membri comuni dei consigli di amministrazione, la dipendenza finanziaria, la partecipazione a centrali di approvvigionamento e vendita ovvero a cartelli e consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione di prezzi, ecc.
Pertanto i soggetti interessati devono barrare:
- La **casella A**, se trattasi di impresa direttamente o indirettamente controllata da società non residente;
- la **casella B**, se trattasi di impresa che direttamente o indirettamente controlla società non residente;
- la **casella C**, se trattasi di impresa che intrattiene rapporti con società non residente, entrambe direttamente o indirettamente controllate da un'altra società.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO AI FINI DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE

Il reddito d'impresa è determinato, ai sensi dell'art. 52, apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, da indicare nel **rigo RA2** o **RA3**, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni del testo unico.

Variazioni in aumento e in diminuzione

Con riferimento al **rigo RA4**, si fa presente che, ai sensi dell'art. 54, comma 4, le plusvalenze realizzate, determinate a norma del comma 2 dello stesso articolo, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono realizzate, ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto (vedere in **Appendice** la voce "Plusvalenze patrimoniali").
Il medesimo trattamento si applica, ai sensi dell'art. 55, comma 2, alle sopravvenienze attive costituite dalle indennità di cui alla

lett. b) del comma 1 dell'art. 54, conseguite per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.
La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui le plusvalenze sono state realizzate o le sopravvenienze sono state conseguite, compilando il prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive contenuto nel Mod. 760/RA.
In tal caso, occorre apportare una variazione in diminuzione, da indicare nel **rigo RA32**, per l'intero ammontare delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive da rateizzare indicate nel predetto prospetto (**rigo RA67**), ed una variazione in aumento, da indicare nel **rigo RA4**, per l'ammontare della quota costante evidenziata nel predetto prospetto (**rigo RA68**).
Nello stesso **rigo RA4** va indicato la somma delle quote costanti imputabili al reddito dell'esercizio, delle plusvalenze realizzate e delle predette sopravvenienze attive conseguite in precedenti periodi d'imposta.
Con riferimento al **rigo RA5**, si fa presente che, ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b), nel testo vigente fino all'esercizio precedente a quello in corso alla data del 1° gennaio 1998, i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lett. e) e f) del comma 1 dell'art. 53, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti in tale esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto; tuttavia, il loro ammontare, nel limite del 50 per cento e se accantonato in apposita riserva concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva stessa sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o i beni ricevuti siano assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui i proventi sono stati incassati compilando il prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive contenuto nel presente Mod. 760/RA.
L'ammontare dei proventi non accantonati nell'apposita riserva, che si intende rateizzare, va evidenziato nel predetto prospetto (**rigo RA69**). In tal caso l'importo imputato al conto economico va indicato nel **rigo RA33** e quello della quota costante, evidenziato nel prospetto stesso (**rigo RA70**), va indicato nel **rigo RA5**, unitamente alle quote costanti, imputabili al reddito dell'esercizio, dei proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità nei precedenti periodi d'imposta (vedere in **Appendice** la voce "Contributi o liberalità").
Nel caso di partecipazione della società o ente in società di tipo personale, residenti nel territorio dello Stato, o in GEIE - Gruppo europeo di interesse economico - residente nel territorio dello Stato, si deve tener conto della quota di reddito imputata alla società o ente dichiarante, ai sensi dell'art. 5, che va indicata nel **rigo RA6** o della perdita imputata a tali soggetti dal GEIE, che va indicata tra le altre variazioni in diminuzione, mentre l'ammontare degli utili, o delle perdite, imputati al conto economico va indicato nel **rigo RA34**, o tra le altre variazioni in aumento (vedere in **Appendice** la voce "Partecipazione di società di capitali in società di persone").
I redditi dei terreni e dei fabbricati che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito secondo le risultanze catastali per gli immobili situati nel territorio dello Stato (salvo il disposto degli art. 34, comma 4-bis, e 129 del Tuir) o a norma dell'art. 84, per quelli situati all'estero.
Pertanto nei **righi RA8** e **RA35** vanno indicati, rispettivamente, le spese e i proventi contabilizzati e nel **rigo RA7** va indicato il reddito determinato in base alle risultanze catastali o alle norme sopra menzionate, tenendo anche conto dell'eventuale maggiorazione prevista per le unità immobiliari a disposizione.
Al riguardo si fa presente che, per effetto dell'art. 3, commi 48 e 52, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, le vigenti rendite catastali urbane sono rivalutate del 5 per cento e i redditi dominicali sono rivalutati dell'80 per cento.
Nel **rigo RA9** vanno indicati i ricavi non annotati nelle scritture contabili qualora il contribuente intenda avvalersi dei cosiddetti "ravvedimenti operosi" o adeguarsi ai ricavi derivanti dall'applicazione dei parametri.

"Ravvedimento operoso" ai fini penali
(Art. 1, comma 4, D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516)

Tale norma prevede la non punibilità agli effetti penali della omessa annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi di corrispettivi da cui derivano componenti positivi, a condizione che le annotazioni siano state effettuate in taluna di tali scritture contabili ovvero che i dati delle operazioni risultino da documenti la cui emissione e conservazione e obbligatoria a norma di legge e che i corrispettivi non annotati risultino compresi nella dichiarazione dei redditi e sia versata l'imposta globalmente dovuta.
Tuttavia, nel caso in cui non siano state effettuate le annotazioni in una delle scritture contabili di cui sopra o i dati relativi alle operazioni non annotate non risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge, è sufficiente che i corrispettivi risultino compresi nella dichiarazione e sia versata l'imposta globalmente dovuta.
Occorre peraltro che le annotazioni siano state effettuate o i documenti siano stati emessi o i corrispettivi siano compresi nella dichiarazione dei redditi prima che la violazione sia stata constatata e che siano iniziate ispezioni o verifiche.
Si rileva che ai sensi dell'art. 1, comma 4, lett. c), del D.L. n. 429 del 1982, non si considerano omesse le annotazioni relative ad operazioni che non danno luogo all'applicazione delle relative imposte.

"Ravvedimento operoso" ai fini amministrativi
(Art. 13, comma 1 lett. c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)

L'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 disciplina, a decorrere dal 1° aprile 1998, l'istituto del ravvedimento. Al riguardo, si rinvia alla apposita voce in Appendice "Ravvedimento operoso". Il citato art. 13 ha sostituito, a decorrere dalla predetta data, l'art. 55, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che disciplinava la fattispecie del ravvedimento operoso ai fini amministrativi.
I contribuenti che, in applicazione della norma precedentemente in vigore, avessero provveduto in data antecedente al 1° aprile 1998 al versamento della somma pari ad un ventesimo dei ricavi non annotati, devono unicamente indicare i suddetti ricavi nel rigo in esame dovendosi ritenere validamente esperito il ravvedimento operoso secondo la precedente normativa.

Adeguamento ai ricavi determinati in base ai parametri
(Art. 3, comma 126, della legge 23 dicembre 1996, n. 662)

Tale norma prevede che ai contribuenti che indicano nella dichiarazione dei redditi ricavi non annotati nelle scritture contabili, per evitare l'accertamento induttivo sulla base dei parametri, previsto dall'art. 3, comma 181, della legge n. 549 del 1995 (richiamato dall'art. 3, comma 125, legge 23 dicembre 1996, n.662), non si applicano le sanzioni amministrative per tale adeguamento.
Pertanto, il contribuente, senza l'applicazione di sanzioni, può incrementare i ricavi per adeguarli alle risultanze dei parametri approvati con il DPCM 29 gennaio 1996 come modificato dal DPCM 27 marzo 1997 per effetto delle disposizioni previste dall'art. 3, comma 125, ultimo periodo, della citata legge n. 662 del 1996. L'importo di tale adeguamento va anche evidenziato nell'apposito spazio.

Nei **righi RA10, RA11** e **RA12** devono essere indicati gli ammontari delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito a norma degli artt. 59, 60 e 61, qualora non siano state imputate al conto economico o vi siano state imputate per importi inferiori a quelli determinati in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza.
Si fa presente che ai soggetti che valutano le rimanenze ai sensi dell'art. 60, è fatto obbligo di predisporre e conservare, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante gli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa (vedere in **Appendice** la voce "Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale").
In relazione al **rigo RA13** si osserva che a norma dell'art. 62, comma 3, i compensi spettanti agli amministratori, determinati in misura fissa o a titolo di partecipazione agli utili, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti. Pertanto, i compensi imputati al conto economico dell'esercizio ma non corrisposti entro la chiusura dell'esercizio stesso, devono formare oggetto di variazione in aumento.
Nel **rigo RA14** deve essere indicata la parte dell'ammontare contabilizzato degli interessi passivi, inclusi quelli relativi ai contratti di conto corrente e alle operazioni bancarie regolate in conto corrente (compresi i conti correnti reciproci per servizi resi intrattenuti tra aziende e istituti di credito) compensati a norma di legge o di contratto, eccedenti la quota de-

ducibile ai sensi dell'art. 63, commi 1, 2 e 3 (vedere in **Appendice** la voce "Deducibilità degli interessi passivi").
Nel **rigo RA15** vanno indicate le imposte indeducibili e quelle per le quali non è stato effettuato il pagamento (vedere in **Appendice** la voce "Imposte indeducibili").
Per effetto dell'art. 64, comma 2, l'INVIM decennale di cui all'art. 3 del DPR n. 643 del 1972 è ammessa in deduzione per quote costanti nell'esercizio in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi. Pertanto nel **rigo RA16** va indicato l'intero importo dell'INVIM decennale imputata al conto economico e nel **rigo RA37** la quota pari ad 1/5 dell'importo pagato nell'esercizio, unitamente alle quote costanti imputabili al reddito dell'esercizio relative all'INVIM decennale pagata negli esercizi precedenti.
Nel **rigo RA17** vanno indicate le spese indeducibili relative ad opere o servizi - forniti direttamente o indirettamente - utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto. Si ricorda che dette spese sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.
Nel **rigo RA18** va indicato l'ammontare di tutte le erogazioni liberali, ad esclusione di quelle previste dall'art. 65, comma 2, lett. c-quater).
Nel **rigo RA19** va indicato l'ammontare delle minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite, diverse da quelle indicate nell'art. 66 e/o l'eccedenza di quelle contabilizzate in misura superiore a quella risultante dall'applicazione dei criteri ivi previsti.

Nel rigo RA20, per effetto dell'art. 21, comma 4, lett. a), n. 2, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, va indicato anche l'ammontare della quota di ammortamento indeducibile relativa alla plusvalenza iscritta sui beni patrimoniali a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 (vedere la voce "Plusvalenze iscritte" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa").

Nei **righi** da **RA24** ad **RA27** vanno indicate le variazioni in aumento dipendenti da svalutazioni ed accantonamenti non deducibili in tutto o in parte (vedere in **Appendice** la voce "Operazioni in valuta", relativamente agli accantonamenti per rischi di cambio non deducibili in tutto o in parte).
Nel **rigo RA29** va indicata la parte delle spese ed altri componenti negativi afferenti indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito, che eccede la parte deducibile ai sensi dell'art. 75, commi 5 e 5-bis.
Nel **rigo RA30** vanno indicate le variazioni in aumento diverse da quelle espressamente elencate. Si comprendono in tale rigo, fra l'altro:
- la sopravvenienza attiva derivante dalla rideterminazione, effettuata ai sensi dell'art. 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995, del reddito escluso dall'imposizione ai sensi dell'art. 3 del DL n. 357 del 1994 e dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, qualora i beni oggetto dell'investimento agevolato ai sensi della predetta norma, siano stati ceduti entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono stati realizzati. Ai fini della determinazione della citata sopravvenienza si rinvia all'apposito prospetto contenuto nel Mod. 760/RB (vedere in **Appendice** la voce "Detassazione del reddito d'impresa reinvestito - Recupero dell'agevolazione in caso di cessione dei beni oggetto di investimento");
- il valore normale dei beni assegnati ai soci o ai partecipanti (art. 53, comma 2);
- le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze attive determinate ai sensi degli artt. 54 e 55, qualora non siano state imputate al conto economico o vi siano state imputate in misura inferiore a quella determinata in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza;
- la differenza tra il valore normale dei beni ceduti e/o dei servizi prestati e il ricavo contabilizzato (ovvero la differenza tra il costo contabilizzato e il valore normale dei beni e/o dei servizi ricevuti), nell'ipotesi di cui all'art. 76, comma 5;
- le spese e gli altri componenti negativi di reddito, derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla UE e aventi un regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, ai sensi dell'art. 2359 del cod. civ., che sono indeducibili per effetto del comma 7-bis dell'art. 76 (al riguardo si veda il D.M. 24 aprile 1992);
- l'ammontare indeducibile dei contributi del datore di lavoro al fondo pensione (art. 13, comma 2, del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124);
- il costo sostenuto per l'acquisizione di beni o di servizi ceduti o prestati dai contribuenti in regime sostitutivo di cui all'art. 1 del D.L. n. 357 del 1994, che non costituiscono componenti negativi deducibili ai fini della determinazione del reddito dei cessionari o committenti;
- **l'ammontare indeducibile delle spese e altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati, in applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 121-bis del Tuir;**
- l'ammontare non deducibile dei canoni di locazione, anche finanziaria, e delle spese relative al funzionamento di strutture recettive (art. 62, comma 1-bis);
- l'ammontare eccedente la quota giornaliera deducibile delle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (art. 62, comma 1-ter).

Nel **rigo RA36** vanno indicate le quote di utili dell'esercizio spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione, che sono deducibili indipendentemente dalla loro imputazione al conto economico, nonché i compensi corrisposti agli amministratori delle società e degli enti commerciali imputati al conto economico in un esercizio precedente.
Nel **rigo RA38** va indicata la quota costante imputabile al reddito dell'esercizio delle svalutazioni dei crediti indicati nell'art. 71, comma 3, effettuate da enti creditizi e finanziari di cui al D.Lgs. n. 87 del 1992 nei due esercizi precedenti nonché la terza quota costante dell'ammontare determinato ai sensi dell'art. 3, comma 107, della legge n. 549 del 1995 relativo alle svalutazioni e agli accantonamenti ad appositi fondi di copertura per rischi su crediti non dedotti fino all'esercizio anteriore a quello di prima applicazione della disciplina prevista dall'art. 71 (**rigo A1-58 del Mod. 760/97**).
Nel **rigo RA41** va indicato il 60 per cento degli utili distribuiti da società collegate ai sensi dell'art. 2359 del cod. civ., non residenti nel territorio dello Stato, i quali sono tassabili, in base all'art. 96, per il 40 per cento del loro ammontare nel periodo di imposta nel quale sono percepiti. Per il computo del credito per le imposte pagate all'estero, di cui all'art. 15, l'imposta pagata all'estero va assunta nello stesso limite del 40 per cento.
Nel **rigo RA42** va indicato il 95 per cento degli utili distribuiti da società cc.dd. "figlie" residenti in Paesi della UE, che fruiscono dell'esenzione di cui all'art. 96-bis, comma 1 (vedere in **Appendice** la voce "Dividendi distribuiti da società non residenti (art. 96-bis)"). **Qualora alla data di presentazione della dichiarazione non sia ancora decorso un anno di detenzione ininterrotta della partecipazione, occorre barrare la casella posta nel rigo RB92 del Mod. 760/RB.**
Nel **rigo RA43** va indicato, qualora imputato al conto economico, l'ammontare dei seguenti crediti d'imposta (vedere in **Appendice** la rispettiva voce "Crediti di imposta"):
- credito d'imposta sui dividendi;
- credito d'imposta relativo ai proventi percepiti in rapporto alle partecipazioni a fondi comuni di investimento mobiliare aperti e alle società di investimento a capitale variabile (SICAV) di diritto nazionale;
- credito d'imposta relativo ai proventi percepiti in rapporto alle partecipazioni a fondi comuni di investimento mobiliare chiusi;
- credito di imposta relativo ai proventi percepiti in rapporto alle partecipazioni a fondi comuni di investimenti immobiliari chiusi.

Nel **rigo RA44** va indicato l'ammontare di reddito esente ai fini IRPEG, per il quale deve essere compilato il prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali posto nella seconda pagina del modello 760/RB, secondo le istruzioni alla compilazione di detto prospetto.
Nel **rigo RA45** vanno indicate le variazioni in diminuzione diverse da quelle espressamente elencate, **comprese le plusvalenze, se imputate a conto economico, iscritte sui beni patrimoniali a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 e irrilevanti fiscalmente (vedere la voce "Plusvalenze iscritte" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa") nonché quelle che non concorrono a formare il reddito in quanto assoggettate all'imposta sostitutiva prevista dal D.Lgs. n. 358 del 1997 (vedere la voce "Operazioni di riorganizzazione dell'attività produttiva" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa").**
Si fa presente che per effetto dell'art. 75, comma 4, tra le altre variazioni in diminuzione possono essere indicate le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito

dell'esercizio, se dette spese e oneri risultino da elementi certi e precisi.
Si fa presente che, ai sensi dell'art. 1 del DL 30 dicembre 1995, n. 566, convertito dalla legge 10 febbraio 1996, n. 58, per il periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1995 e per i due successivi, il reddito degli esercenti impianti di distribuzione di carburanti per uso di autotrazione è ridotto a titolo di deduzione forfetaria, delle percentuali ivi indicate applicate ai ricavi di cui all'art. 53, comma 1, lett. a), costituiti soltanto da quelli relativi all'attività di cessione di carburante, restando, quindi, esclusi i ricavi derivanti da altre attività, anche accessorie, esercitate (quali, ad esempio, gestioni di bar, officina e altre prestazioni di servizi).
Nel **rigo RA47** va indicato il reddito o la perdita, risultante dalla somma algebrica tra l'utile (o la perdita) di rigo RA2 (o RA3) e la differenza tra le variazioni in aumento e le variazioni in diminuzione.
Nell'ipotesi in cui nel **rigo RA47** sia stato indicato un reddito, tale importo, al netto delle eventuali erogazioni liberali di cui al **rigo RA48**, va riportato nel **rigo RA49**.
L'ammontare delle erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, (ad esclusione di quelle previste dalla lett. c-quater) dello stesso comma), e quelle di cui all'art. 25, comma 2, del D.Lgs. 28 giugno 1996, n. 367 (vedere in **Appendice** la voce "Erogazioni liberali a favore delle fondazioni di diritto privato operanti nel settore musicale") va determinato applicando le percentuali previste da tali norme al reddito di **rigo RA47**, assunto al netto delle erogazioni stesse.

■ DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO AI FINI DELL'IMPOSTA LOCALE SUI REDDITI

Agli effetti dell'ILOR, il reddito va determinato con i criteri stabiliti nel titolo II del Tuir (relativi alla determinazione del reddito complessivo ai fini IRPEG).
Pertanto, assumendo a base il reddito (o la perdita) di rigo RA47, da indicare nel **rigo RA51**, occorre considerare quegli elementi reddituali che differenziano, aumentandolo o diminuendolo, il reddito ai fini dell'ILOR rispetto a quello determinato ai fini dell'IRPEG.
Tra le variazioni in diminuzione vanno indicati, nel **rigo RA56** i redditi dei fabbricati a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o oggetto di locazione, i redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli e i redditi agrari, in quanto tali redditi sono esclusi dall'ILOR, per effetto dell'art. 17, comma 4, del D.Lgs. n. 504 del 1992.
Al riguardo, si ricorda che i redditi dominicali sono rivalutati del 25 per cento e la rendita catastale dei fabbricati è rivalutata del 5 per cento.
Occorre tener presente che in caso di ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito solo ai fini ILOR o solo ai fini IRPEG, l'ammontare degli interessi passivi e delle spese e altri componenti negativi, che si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito ai fini dell'ILOR, va calcolato rideterminando il rapporto di deducibilità di cui all'art. 63.
A tal fine, i redditi esclusi dall'ILOR ai sensi dell'art. 17, comma 4, del D.Lgs. n. 504 del 1992, non vanno considerati né al numeratore né al denominatore del predetto rapporto di deducibilità, in conformità a quanto previsto dall'art. 118, comma 2.
I redditi derivanti dalla partecipazione in società ed enti residenti vanno invece considerati sia al numeratore che al denominatore del predetto rapporto di deducibilità, per effetto delle norme contenute nell'art. 3, comma 104, della legge n. 549 del 1995 che ha esteso anche a tali redditi, oggettivamente esclusi dall'ILOR ai sensi dell'art. 115 del Tuir, il criterio previsto per i dividendi e gli interessi di provenienza estera che, pur concorrendo solo in parte a formare reddito ai fini IRPEG, sono computati, ai fini del rapporto di deducibilità di cui all'art. 63, per l'intero ammontare.
La differenza (positiva o negativa) tra l'ammontare degli interessi passivi (e delle spese e altri componenti negativi) deducibile ai fini IRPEG e quello deducibile ai fini ILOR va indicata nel rigo **RA54** o nel rigo **RA62**.
Nel **rigo RA60** va indicato il residuo 40 per cento non dedotto nel rigo RA41 nonché il residuo 5 per cento non dedotto nel rigo RA42.
Nel **rigo RA61** va indicato l'ammontare del reddito esente ai fini dell'ILOR per il quale deve essere compilato il prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali posto nella seconda pagina del modello 760/RB, secondo le istruzioni alla compilazione del prospetto stesso.
Nel **rigo RA65** va indicato l'importo delle erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, (ad esclusione di quelle previste dalla lett. c-quater dello stesso comma), e quelle di cui all'art. 25, comma 2, del D.Lgs. 28 giugno 1996, n. 367 (vedere in **Appendice** la voce "Erogazioni liberali a favore delle fondazioni di diritto privato operanti nel settore musicale") applicando le percentuali previste da tali norme al reddito di rigo RA64, assunto al netto delle erogazioni stesse.
Nel **rigo RA66** va indicata la differenza tra il reddito di rigo RA64 e l'importo di rigo RA65.

Prospetto per la verifica dell'operatività e per la determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti considerati non operativi

Le colonne 1, 2 e 3 del presente prospetto devono essere compilate, per la verifica dell'operatività secondo le previsioni dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, come modificato dall'art.3, comma 37, della legge n. 662 del 1996, dalle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata nonché dalle società e dagli enti non residenti, con esclusione dei seguenti soggetti:

a) quelli ai quali per la particolare attività svolta è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
b) quelli che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività;
c) quelli che si trovano nel primo periodo d'imposta;
d) le società in amministrazione controllata e straordinaria.
e) e società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani;
f) le società esercenti pubblici servizi di trasporto.
g) le società con un numero di soci non inferiore a 100.

La casella posta nel **rigo RA71** deve essere barrata qualora il soggetto si sia avvalso della possibilità di predisporre e conservare la dichiarazione sostitutiva di atto notorio nella quale si attesta il possesso o meno dei requisiti di "operatività" (vedere in **Appendice** la voce Disciplina delle società non operative").

Nel **rigo RA72, colonna 1**, va indicato il valore dei beni di cui all'articolo 53, comma 1, lett. c), del Tuir, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti, esclusi quelli di natura commerciale e i depositi bancari.
Nel **rigo RA73, colonna 1**, va indicato il valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8 bis, primo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, anche in locazione finanziaria.
Nel **rigo RA74, colonna 1**, va indicato il valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.
Relativamente alle immobilizzazioni materiali e immateriali, si precisa che sono escluse quelle in corso nonché gli acconti.
I valori dei beni e delle immobilizzazioni da riportare nei righi da RA72 a RA74 vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Ai fini del computo di detta media il valore dei beni e delle immobilizzazioni acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso.
Ai fini della determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 76, comma 1, del Tuir. Il valore dei beni condotti in locazione finanziaria e costituito dal costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero in mancanza di documentazione, dalla somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.
Nel **rigo RA75, colonna 2**, va indicata la somma degli importi determinati applicando le percentuali di cui all'art. 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994, come modificata dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996, prestampate nel prospetto, in corrispondenza dei valori indicati in colonna 1.
Nel **rigo RA75, colonna 3**, vanno indicati i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi, esclusi quelli straordinari, assunti in base alle risultanze medie del conto economico dell'esercizio e dei due precedenti.
Qualora nel rigo RA75 l'importo indicato in colonna 3 sia inferiore a quello di colonna 2, il soggetto è considerato non operativo.
In tal caso, il reddito imponibile minimo ai fini IRPEG è determinato applicando al valore dei medesimi beni considerati ai fini della compilazione di colonna 1, posseduti nell'esercizio, le percentuali previste dall'art. 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994, come modificata dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996 e prestampate nel prospetto.
Ai fini dell'adeguamento del reddito da dichiarare, tenuto conto che la disciplina normativa in esame non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge, i soggetti interessati dovranno procedere al raffronto tra il reddito im-

ponibile minimo indicato nel rigo RA75, colonna 5, e il reddito indicato nel rigo RG16 del Mod. 760/RG, aumentato degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di specifiche disposizioni agevolative, quali, ad esempio:
- proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- 60 per cento degli utili distribuiti da società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del cod. civ., non residenti nel territorio dello Stato;
- 95 per cento degli utili distribuiti da società "figlie" residenti in paesi della UE.;
- reddito esente ai fini IRPEG;

Se tra i due termini posti a raffronto il primo risulta superiore al secondo, l'adeguamento al reddito imponibile minimo può essere operato integrando il reddito imponibile di rigo RG16 del Mod. 760/RG di un importo pari alla differenza dei due predetti termini.

8 MOD. 760/RB - PROSPETTI RELATIVI AL REDDITO D'IMPRESA

Il presente modello si compone dei seguenti prospetti.
"Dati relativi all'attività";
"Dati di bilancio";
"Perdite di impresa non compensate nell'anno";
"Conferimenti agevolati";
"Crediti";
"Dati rilevanti ai fini dei parametri";
"Agevolazioni territoriali e settoriali";
"Sopravvenienza relativa ai beni oggetto di investimenti agevolati"; "Dividendi di cui all'art. 96 bis del Tuir".
In caso di esercizio di più attività, per le quali è stata tenuta la contabilità separata, va compilato un Mod. 760/RB (numerato progressivamente) per ogni attività esercitata e nel **rigo RB1** di ciascun modello va descritta l'attività esercitata e indicato il relativo codice.
I prospetti del Mod. 760/RB relativo all'attività prevalente devono contenere i dati relativi dall'intera attività esercitata, ad eccezione del prospetto dei dati rilevanti ai fini dei parametri in cui vanno indicati i dati riferibili alla sola attività prevalente. Nei modelli 760/RB relativi a ciascuna attività non prevalente, vanno invece compilati solo i prospetti dei dati rilevanti ai fini dei parametri concernenti ciascuna attività non prevalente.

■ DATI RELATIVI ALL'ATTIVITA

Nel **rigo RB1** vanno indicati:
- la descrizione dell'attività esercitata, individuata in conformità alla classificazione delle attività economiche di cui ai DD.MM. 9 dicembre 1991 e 12 dicembre 1992;
- il codice di attività in vigore dal 1° gennaio 1993 rilevabile in base alla predetta classificazione delle attività economiche, consultabile presso gli uffici finanziari.

In caso di esercizio di più attività per le quali non è stata tenuta contabilità separata, i dati relativi vanno riferiti alla attività prevalente sotto il profilo dell'entità dei ricavi conseguiti.
Nel **rigo RB1** vanno indicati solo i dati variati rispetto a quelli evidenziati nella precedente dichiarazione.
Se nel periodo d'imposta precedente non è stata presentata la dichiarazione, tale rigo va integralmente compilato.
Ovviamente il contribuente può indicare anche i dati non variati se questa modalità di compilazione risulta più agevole.

Nel **rigo RB2** va indicato:
- **campo 1**, barrando l'apposita casella, se trattasi di nuove iniziative produttive intraprese da meno di cinque periodi di imposta. Gli anni vanno computati considerando soltanto i periodi d'imposta maturati anteriormente all'inizio del periodo d'imposta 1997, assumendo come anno intero anche quello nel corso del quale è iniziata l'attività. La casella non va barrata se le attività intraprese erano già esistenti o in caso di subentro nelle stesse in conseguenza, ad esempio, di cessioni, conferimenti, fusioni e affitto d'azienda;
- **campo 2**, la quota percentuale dell'ammontare dei ricavi, conseguiti in relazione ad attività di sola lavorazione, senza alcun utilizzo di materiali o impiegando materiali forniti dai committenti;
- **campo 3**:
  - per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici e per rivenditori di carburante, i ricavi al netto del prezzo corrisposto al fornitore di detti beni;
  - per i rivenditori di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, gli aggi spettanti.

■ PROSPETTO DEI DATI DI BILANCIO

Il prospetto deve essere compilato dai soggetti tenuti alla redazione del bilancio secondo lo schema di bilancio previsto dal decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127. Pertanto, sono esclusi dall'obbligo della compilazione di tale prospetto gli enti creditizi e finanziari e gli altri soggetti non tenuti alla redazione del bilancio secondo lo schema previsto dal suddetto provvedimento.
Gli ammontari da indicare nei righi devono essere desunti dagli schemi di stato patrimoniale e di conto economico redatti secondo i criteri indicati negli articoli 2424 e seguenti del cod. civ., con l'avvertenza che alcune voci vanno esposte nel prospetto secondo le diverse aggregazioni richieste.
Quanto alle voci dello stato patrimoniale deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. In caso di non comparabilità, le voci relative all'esercizio precedente devono essere adattate.
Si precisa che nella sezione "Altri dati" vanno indicati sia gli ammortamenti anticipati effettuati nell'esercizio secondo i criteri di cui all'art. 67, comma 3, del Tuir sia l'ammontare delle plusvalenze realizzate e delle sopravvenienze attive conseguite nell'esercizio, ad esclusione di quelle di cui all'art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir.

■ PROSPETTO DELLE PERDITE

Nel prospetto delle perdite, nei righi da RB42 a RB47 vanno indicate, secondo il periodo d'imposta di formazione, a partire da quello più recente, le perdite fiscali, computabili in diminuzione dal reddito complessivo dei cinque periodi d'imposta successivi a quello di formazione, che residuano, dopo la compensazione effettuata nel **rigo RG15** del Mod. 760/RG.
Nel rigo RB48 vanno indicate le perdite fiscali riportabili senza limite di tempo.
Per la determinazione delle perdite riportabili, si rinvia alle modifiche apportate dall'art. 8 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, illustrate nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa" alla voce "Riporto delle perdite".

■ PROSPETTO DEI CONFERIMENTI AGEVOLATI

Questo prospetto interessa le imprese che hanno operato conferimenti agevolati ai sensi dell'art. 34 della legge 2 dicembre 1975, n. 576 (prorogato dall'art. 10 della legge 16 dicembre 1977, n. 904) ovvero ai sensi della legge 30 luglio 1990, n. 218, tenendo conto delle seguenti istruzioni:
- nel **rigo RB49** va indicato in **colonna 1**, il codice fiscale e in **colonna 2**, la denominazione della società conferitaria;
- nel **rigo RB50** va indicato il valore riferibile alla quota posseduta alla data di chiusura dell'esercizio precedente, che risulta dalla somma algebrica delle attività e passività conferite ai sensi di una delle predette leggi, assunte nei valori ad esse fiscalmente attribuiti alla data del conferimento, eventualmente aumentato dell'importo del fondo, in cui è stata accantonata la plusvalenza agevolata (in regime di sospensione d'imposta), acquisito a tassazione in precedenti esercizi;
- nel **rigo RB51** va indicato il valore riferibile alla partecipazione posseduta alla data di chiusura dell'esercizio precedente che risulta in bilancio a tale data;
- nel **rigo RB52** va indicato l'importo della plusvalenza realizzata nel corso dell'esercizio.

In ordine alla evidenziazione dei realizzi si fa rinvio alle istruzioni contenute nella circolare n. 9 del 21 marzo 1980 ove sono state trattate le ipotesi che danno luogo a realizzo della plusvalenza in sospensione d'imposta.
A titolo esemplificativo, si rammenta che costituiscono realizzo:
- la vendita e la distribuzione delle azioni o quote ricevute a seguito del conferimento;
- la destinazione delle azioni o quote ricevute da parte della società o ente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- la distribuzione ai soci o ai partecipanti dei fondi che sono stati eventualmente iscritti in bilancio per effetto del conferimento.

Nel caso in cui l'operazione di conferimento riguardi più complessi aziendali apportati a società diverse, si deve provvedere alla compilazione e conservazione di un apposito prospetto riportando nei righi da RB50 a RB52 i dati riepilogativi mentre il rigo RB49 non deve essere compilato.

PROSPETTO DEI CREDITI

In relazione alle modifiche apportate alla disciplina dell'art. 71 del Tuir, dall'art. 3, comma 103, lett. d), della legge n. 549 del 1995, il prospetto dei crediti è stato suddiviso in due riquadri: il primo riservato agli enti creditizi e finanziari e il secondo riservato agli altri soggetti, (vedere in **Appendice** la voce "Svalutazione e perdite su crediti").

Enti creditizi e finanziari

Nella **Sezione I** del riquadro vanno indicati i dati rilevanti per l'applicazione delle disposizioni di carattere transitorio dettate dal comma 108 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995.

Nel **rigo RB55**, **colonna 1**, va indicato l'ammontare delle perdite su crediti imputate al conto economico dell'esercizio relative ai crediti indicati nel **rigo RB53, colonna 1** e, nella **colonna 2**, quello delle perdite computate con riferimento al valore fiscale (indicato al **rigo RB53, colonna 2**), per la parte che eccede l'importo imputato al conto economico dell'esercizio; tali perdite sono comprensive di quelle che sono state imputate al conto economico di precedenti esercizi, per le quali la deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni dell'art. 66, comma 3.

Nel **rigo RB56**, **colonna 2**, va indicata la differenza degli importi dei righi RB54 e RB55. Se tale differenza è negativa, la stessa è deducibile tra le altre variazioni in diminuzione e nel rigo va indicato zero.

Nella **Sezione II** del riquadro vanno indicati i dati relativi alle svalutazioni rilevanti ai fini dell'applicazione della normativa a regime.

Nel **rigo RB57**, **colonna 1**, va indicato l'importo di tutti i crediti iscritti nel bilancio del periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Nel **rigo RB58**, **colonna 1**, va indicato l'ammontare delle svalutazioni dirette (comprese quelle forfetarie effettuate ai sensi dell'art. 20, comma 5, del decreto legislativo n. 87 del 1992) diminuite delle rivalutazioni iscritte in bilancio; in **colonna 2** va indicato l'ammontare delle svalutazioni stesse fiscalmente deducibili nell'esercizio, pari allo 0,50 per cento del valore dei crediti risultanti in bilancio al lordo delle svalutazioni e al netto delle rivalutazioni, assunto:

- al netto dei risconti passivi e al lordo dei ratei attivi calcolati sui crediti stessi;
- al netto delle perdite dedotte sui medesimi crediti nel periodo di imposta e in quelli precedenti, ai sensi dell'art. 66;
- al lordo dei crediti impliciti nei contratti di locazione finanziaria;
- al lordo della contropartita contabile delle rivalutazioni delle operazioni "fuori bilancio" iscritta nell'attivo in applicazione dei criteri previsti dall'art. 103-bis.

La differenza fra gli importi di colonna 1 e di colonna 2 del rigo RB58, da indicare nel **rigo RB59**, è ammessa in deduzione in sette quote costanti a decorrere dall'esercizio successivo.

Nel **rigo RB60** va indicato, in **colonna 1**, l'importo degli accantonamenti agli appositi fondi di copertura per rischi su crediti imputati al conto economico dell'esercizio e, in **colonna 2**, quello fiscalmente dedotto.

Nel **rigo RB61** va indicato, in **colonna 1**, l'importo complessivo del fondo per rischi su crediti risultante in bilancio e, in **colonna 2**, quello fiscalmente dedotto. Si fa presente che questo ultimo importo non può eccedere il limite del 5 per cento del valore dei crediti indicati nel rigo RB57, colonna 1.

Le **colonne 3** e **4** dei predetti righi vanno utilizzate per indicare i dati richiesti per l'applicazione della normativa a regime relativamente ai crediti per interessi di mora, tenendo conto delle precisazioni che seguono.

Nel **rigo RB54** va indicato, in **colonna 3,** l'ammontare complessivo degli accantonamenti ad appositi fondi di copertura per rischi su crediti risultanti in bilancio al termine dell'esercizio precedente e, in **colonna 4**, la parte di tale importo che è stata dedotta.

Nel **rigo RB55** vanno indicate, in **colonna 3**, le perdite su crediti per interessi di mora dell'esercizio computate con riferimento al valore di bilancio e, in **colonna 4**, quelle deducibili ai sensi dell'art. 66, comma 3, computate con riferimento al valore di bilancio dei crediti stessi, aumentato delle svalutazioni non dedotte.

Nel **rigo RB56** va indicata, in **colonna 4,** la differenza tra l'importo di rigo RB54 e quello di rigo RB55. Se detta differenza è negativa, nel rigo va indicato zero.

Nel **rigo RB57** va indicato, in **colonna 3**, il valore dei crediti per interessi di mora indicato in bilancio e, in **colonna 4**, il valore nominale dei crediti stessi diminuito delle svalutazioni fiscalmente dedotte.

Nel **rigo RB58** va indicato, in **colonna 3**, l'importo delle svalutazioni dei crediti per interessi di mora dell'esercizio e, in **colonna 4**, quello fiscalmente dedotto.

Nel **rigo RB60** va indicato, in **colonna 3**, l'ammontare degli accantonamenti ad appositi fondi di copertura per rischi su crediti risultanti in bilancio e, in **colonna 4**, quello fiscalmente dedotto.

Si ricorda che la somma degli importi di colonna 4 dei righi RB58 e RB60 non può eccedere l'ammontare dei crediti per interessi di mora maturati nell'esercizio.

Nel **rigo RB61** va indicato, in **colonna 3**, l'ammontare complessivo del fondo di copertura per rischi su crediti per interessi di mora risultanti in bilancio e, in **colonna 4**, quello fiscalmente dedotto.

Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari

Per tali soggetti il parametro da assumere, in base all'art. 71, comma 1 per il computo del limite delle svalutazioni fiscalmente deducibili, che comprende anche gli eventuali accantonamenti ad appositi fondi di copertura per rischi su crediti effettuati in conformità a disposizioni di legge, è il valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi, ancorché lo schema di bilancio introdotto dal decreto legislativo n. 127 del 1991 preveda che i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione.

Pertanto nel prospetto occorre indicare gli elementi richiesti, che consentono di esporre le svalutazioni e gli accantonamenti operati in bilancio e la loro parte deducibile.

Nel **rigo RB62**, va indicato, in **colonna 1**, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e quello complessivo degli accantonamenti ad appositi fondi di copertura per rischi su crediti risultanti in bilancio al termine dell'esercizio precedente e, in **colonna 2**, la parte di tale importo che è stata dedotta (rigo **A1-65**, *colonne 1 e 2, del prospetto dei crediti* del Mod. **760/A1/97**).

Nel **rigo RB63** vanno indicate, in **colonna 1**, le perdite su crediti dell'esercizio computate con riferimento al valore di bilancio e, in **colonna 2**, quelle deducibili ai sensi dell'art. 66, comma 3, computate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi; tali perdite sono comprensive di quelle che sono state imputate al conto economico di precedenti esercizi, per le quali la deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del medesimo art. 66.

Nel **rigo RB64** va indicata, in **colonna 2**, la differenza degli importi dei righi RB62 e RB63. Se detta differenza è negativa, nel rigo va indicato zero.

Nel **rigo RB65** va indicato, in **colonna 1**, l'importo delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti agli appositi fondi di copertura per rischi su crediti imputati al conto economico dell'esercizio e, in **colonna 2**, quello fiscalmente dedotto. A tal fine l'importo delle svalutazioni e degli accantonamenti imputati a conto economico va assunto al netto delle rivalutazioni dei crediti iscritti in bilancio. Si fa presente che l'importo di colonna 2 di rigo RB65 non può eccedere il limite dello 0,50 per cento del valore dei crediti indicati nel rigo RB67 della medesima colonna.

Nel **rigo RB66** va indicato, in **colonna 1**, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli appositi fondi di copertura per rischi su crediti risultanti in bilancio e, in **colonna 2**, la parte di detto importo fiscalmente dedotta.

Si fa presente che l'importo di rigo RB66, colonna 2, non può eccedere il limite del 5 per cento dei crediti risultanti in bilancio, indicati nel rigo RB67 della medesima colonna, e che detto importo non può essere superiore a quello di colonna 1 dello stesso rigo RB66.

Nel **rigo RB67**, va indicato, in **colonna 1**, il valore dei crediti iscritti in bilancio e, in **colonna 2**, il valore nominale o di acquisizione dei crediti per i quali è ammessa, ai sensi del comma 1 dell'art. 71, la deducibilità delle svalutazioni e degli accantonamenti per rischi su crediti.

I medesimi criteri per raccordare, nelle colonne 3 e 4, i dati fiscali a quelli di bilancio valgono anche per i crediti per interessi di mora.

PROSPETTO DEI DATI RILEVANTI AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEI PARAMETRI

Nel presente prospetto devono essere indicati i dati necessari per l'applicazione dei parametri, di cui al D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. 27 marzo 1997 per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 3, comma 125, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Non sono obbligati alla compilazione del presente prospetto i contribuenti con ricavi di cui all'art. 53 del Tuir, esclusi quelli di cui alla lett. c) del comma 1, di ammontare superiore a 10 miliardi di lire.

Nel **rigo RB68** va indicato l'ammontare dei ricavi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 53 del Tuir, cioè dei corrispettivi di cessioni di beni e delle prestazione di servizi

alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e dei corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.
Non si deve tenere conto, pertanto:
- dei ricavi derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazione in società ed enti indicati alle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'articolo 87 del Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- delle indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni da cui originano ricavi.

Non vanno, altresì, presi in considerazione gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito, compresi i proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di attività di impresa e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento dei danni consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte.
Nell'apposito spazio all'interno del rigo il contribuente ha facoltà di indicare l'ammontare di detti ricavi per i quali è stata emessa fattura, anche in sospensione d'imposta.

Nel **rigo RB69** va indicato l'ammontare degli altri proventi considerati ricavi, diversi da quelli di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 dell'art. 53 del Tuir, evidenziando nell'apposito spazio quelli di cui alla lettera d) del comma 1 del menzionato art. 53 (indennità conseguite a titolo di risarcimento anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni da cui originano ricavi).

Nel **rigo RB70** va indicato il valore delle rimanenze finali relative a:

1) materie prime e sussidiarie, semilavorati, prodotti finiti e merci (art. 59, comma 1, del Tuir);
2) prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale (art. 59, comma 5, del Tuir).

Nell'apposito spazio il contribuente ha facoltà di indicare il valore delle sole rimanenze finali relative a prodotti finiti.

Nel **rigo RB71** va indicato il valore delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione (art. 60 del Tuir) evidenziando nell'apposito spazio il valore delle rimanenze in esame valutate ai sensi dell'art. 60, comma 5, dello stesso Tuir.

Nel **rigo RB72** vanno indicate le esistenze iniziali al 1° gennaio 1997 relative a materie prime e sussidiarie, semilavorati, prodotti finiti e merci nonché ai prodotti in corso di lavorazione e ai servizi non di durata ultrannuale. Nell'apposito spazio il contribuente ha facoltà di indicare le esistenze iniziali relative a prodotti finiti.
Nel **rigo RB73** vanno indicate le esistenze iniziali al 1° gennaio 1997 relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, evidenziando nell'apposito spazio il valore delle esistenze in esame valutate ai sensi dell'art. 60, comma 5, del Tuir.

Nel **rigo RB74** va indicato il costo per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci, incluse le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa.

Nel **rigo RB75** vanno indicati i costi relativi all'acquisto di beni e servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi che originano dall'attività di impresa esercitata.
Non vanno considerati tra i costi presi in considerazione ai fini della compilazione del rigo in esame quelli di tipo gestionale che riguardano il complessivo svolgimento dell'attività, quali, ad esempio, quelli relativi alle tasse di concessione governativa, alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e, in genere, alle imposte e tasse non direttamente correlate alla produzione dei ricavi.
Per attività di produzione di servizi devono intendersi quelle aventi per contenuto prestazioni di fare ancorché, per la loro esecuzione, siano impiegati beni, materie prime o materiali di consumo.
A titolo esemplificativo, in questo rigo vanno incluse: le spese per i carburanti e i lubrificanti sostenute dalle imprese di autotrasporto di cose per conto di terzi, dagli agenti e rappresentanti di commercio e dai titolari di licenza per l'esercizio taxi; le spese per l'appalto di trasporti commissionati a terzi dalle imprese di autotrasporto; i costi sostenuti per l'acquisto di materiale elettrico dagli installatori di impianti elettrici; i diritti pagati alla SIAE dai gestori delle sale da ballo; i costi sostenuti per il pagamento delle scommesse e per il prelievo UNIRE dalle agenzie ippiche; le spese per i pedaggi autostradali sostenute dalle imprese di autotrasporto di cose per conto di terzi. Devono essere incluse nel rigo in oggetto anche le spese sostenute per prestazioni di terzi ai quali viene appaltata in tutto o in parte la produzione del servizio.
Le spese per consumi di energia vanno, di regola, computate nella determinazione del valore da indicare al **rigo RB82** «Spese per acquisti di servizi». Tuttavia, qualora in contabilità le spese sostenute per il consumo di energia direttamente utilizzata nel processo produttivo siano state rilevate separatamente da quelle sostenute per l'energia non direttamente utilizzata nell'attività produttiva, le prime possono essere collocate all'interno del rigo in esame. A titolo esemplificativo, nel caso in cui un impresa utilizzi energia elettrica per "usi industriali" ed energia elettrica per "usi civili" e contabilizzi separatamente le menzionate spese, può inserire il costo per l'energia ad uso industriale tra le spese da indicare nel rigo in oggetto.

Nel **rigo RB76** va indicato l'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro e, in particolare:
1. le spese per prestazioni di lavoro, incluse quelle sostenute per i contributi e per i premi INAIL, rese da lavoratori dipendenti a tempo pieno e a tempo parziale e dagli apprendisti che abbiano prestato l'attività per l'intero anno o per parte di esso comprensive degli stipendi, salari e altri compensi in denaro o in natura, delle quote di indennità di quiescenza e previdenza maturate nell'anno, nonché delle partecipazioni agli utili, ad eccezione delle somme corrisposte ai lavoratori che hanno cessato l'attività eventualmente dedotte in base al criterio di cassa;
2. le spese per altre prestazioni di lavoro, diverse da quelle di lavoro dipendente (cioè quelle sostenute per i lavoratori autonomi, collaboratori coordinati e continuativi, ecc.), direttamente afferenti all'attività esercitata dal contribuente, comprensive delle quote di indennità di fine rapporto dei collaboratori coordinati e continuativi maturate nel periodo di imposta ad eccezione delle somme corrisposte ai lavoratori che hanno cessato l'attività eventualmente dedotte in base al criterio di cassa.

Si precisa, altresì, che vanno considerati nel computo delle spese per prestazioni di lavoro di cui ai punti precedenti anche i costi sostenuti per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel rispetto dei limiti stabiliti dall'art. 62, comma 1-ter, del Tuir.
In relazione ai criteri da adottare per la determinazione del valore da inserire nel rigo in esame si rileva, inoltre, che per prestazioni di lavoro direttamente afferenti all'attività svolta dal contribuente si devono intendere quelle rese dai prestatori al di fuori dell'esercizio di un attività commerciale, a condizione che abbiano una diretta correlazione con l'attività svolta dal contribuente stesso e, quindi, una diretta influenza sulla capacità di produrre ricavi. Al riguardo si precisa che si considerano spese direttamente afferenti all'attività esercitata, ad esempio, quelle sostenute: da una impresa edile per un progetto di ristrutturazione realizzato da un architetto; da un laboratorio di analisi per le prestazioni rese da un medico che effettua i prelievi; da un fabbricante di mobili per un progetto realizzato da un designer.
Non possono, invece, essere considerate spese direttamente afferenti all'attività quelle sostenute, ad esempio, per le prestazioni di un legale che ha assistito il contribuente per un procedimento giudiziario, ne' quelle sostenute per prestazioni rese nell' esercizio di una attività d'impresa (pertanto non vanno considerate nel rigo in oggetto, ad esempio, le provvigioni corrisposte dalle case mandanti agli agenti e rappresentanti di commercio). Si fa presente, infine, che non vanno computate nel valore da inserire nel rigo in esame le spese indicate al **rigo RB82** «Spese per acquisti di servizi» quali, ad esempio, quelle corrisposte ai professionisti per la tenuta della contabilità.

Nel **rigo RB77** vanno indicati gli utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano prevalentemente lavoro. Con riferimento al requisito della prevalenza, si precisa che, non è possibile, in concreto, più di una partecipazione prevalente agli utili con riferimento alla medesima persona. Nell'apposito spazio del rigo RB77, deve essere indicato il numero complessivo dei mesi in cui gli associati che prestano prevalentemente lavoro hanno svolto l'attività nell'ambito dell'impresa. Nel caso di più associati deve essere indicata la somma dei mesi in cui ciascun associato ha svolto l'attività nell'impresa: ad esempio in presenza di due associati, di cui uno ha prestato preva-

lentemente lavoro nell'ambito dell'impresa per l'intero anno e l'altro soltanto per due mesi, dovrà essere indicato il numero 14.

Nel **rigo RB78** va indicato l'ammontare delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali ed immateriali, strumentali per l'esercizio dell'impresa, determinate ai sensi degli art. 67 e 68 del Tuir, ad eccezione di quelle relative ad ammortamenti anticipati ed accelerati, nonché le spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore ad 1 milione di lire. Negli appositi spazi va indicata la quota di ammortamento relativa al valore di avviamento e agli immobili.

Nel **rigo RB79** vanno indicate le maggiori quote dedotte a titolo di ammortamento anticipato.

Nel **rigo RB80** vanno indicate le maggiori quote dedotte a titolo di ammortamento accelerato ai sensi dell'art. 67, comma 3, primo periodo, del Tuir.

Nel **rigo RB81** vanno indicati i canoni di locazione finanziaria relativi a beni strumentali esclusi gli immobili, riportando nell'apposito spazio l'ammontare degli oneri finanziari.
I contribuenti che non sono a conoscenza dell'ammontare degli oneri finanziari gravanti sui canoni di locazione finanziaria, per esigenze di semplificazione, in luogo dei medesimi possono indicare un ammontare pari alla differenza tra i canoni di competenza del periodo di imposta e l'importo risultante dal seguente calcolo: costo sostenuto dalla società concedente (preso in considerazione ai fini della determinazione del "valore dei beni strumentali" da indicare al **rigo RB83, colonna 1**) diviso il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta compresi nel periodo di durata del contratto di leasing.

Nel **rigo RB82** vanno indicate le spese sostenute per: l'acquisto di servizi inerenti all'amministrazione; la tenuta della contabilità; il trasporto dei beni connesso all'acquisto o alla vendita; i premi di assicurazione relativi alla attività; i servizi telefonici, compresi quelli accessori; i consumi di energia; i carburanti, lubrificanti e simili destinati all'autotrazione.
Con riferimento a tale elencazione di spese, da ritenersi tassativa, si precisa che:

- le spese per l'acquisto di servizi inerenti all'amministrazione non includono le spese di pubblicità, le spese per imposte e tasse, nonché le spese per l'acquisto di beni, quali quelli di cancelleria. Rientrano, invece, in tali spese, ad esempio, le provvigioni attribuite dalle case mandanti agli agenti e rappresentanti di commercio e quelle attribuite dagli agenti di assicurazione ai propri subagenti e i compensi agli amministratori;
- le spese di tenuta della contabilità includono quelle per la tenuta dei libri paga e per la compilazione delle dichiarazioni fiscali; non comprendono, invece, quelle sostenute, ad esempio, per l'assistenza in sede contenziosa;
- le spese per il trasporto dei beni vanno considerate tra le spese in oggetto solo se le stesse non sono state comprese nel costo degli stessi beni quali oneri accessori;
- non si tiene conto dei premi riguardanti le assicurazioni obbligatorie per legge, ancorché l'obbligatorietà sia correlata all'esercizio dell'attività d'impresa (quali, ad esempio, i premi riguardanti l'assicurazione delle autovetture, comprendendo tra gli stessi, ai fini di semplificazione, oltre alla RCA, anche quelli per furto e incendio, e i premi Inail relativi ai soci);
- tra i consumi di energia vanno ricomprese le spese sostenute nel periodo d'imposta per qualsiasi tipo di fonte energetica (energia elettrica, metano, gasolio, ecc) utilizzata per consentire lo svolgimento del processo produttivo, con esclusione delle spese per il riscaldamento dei locali. Rientrano tra i consumi in esame anche quelli relativi al gasolio utilizzato per i natanti delle imprese esercenti l'attività di pesca;
- i costi relativi a carburanti e simili includono tutto ciò che serve per la trazione degli automezzi (benzina, gasolio, metano, gas liquido, ecc.).

Si precisa, a titolo esemplificativo, che non rientrano tra le spese in oggetto quelle di rappresentanza, di custodia, di manutenzione e riparazione e per viaggi e trasferte.

Nel **rigo RB83, colonna 1**, va indicato il valore dei beni strumentali ottenuto sommando:

a) il costo storico, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e degli eventuali contributi di terzi, dei beni materiali e immateriali, escluso l'avviamento, ammortizzabili ai sensi degli artt. 67 e 68 del Tuir, da indicare nel registro dei beni ammortizzabili, al lordo degli ammortamenti e tenendo conto delle eventuali rivalutazioni a norma di legge;
b) il costo di acquisto sostenuto dal concedente per i beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria, al netto dell'imposta sul valore aggiunto. A tal fine non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto, anche successivamente all'esercizio dell'opzione di acquisto;
c) il valore normale al momento dell'immissione nell'attività per i beni acquisiti in comodato ovvero in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria. In caso di affitto o usufrutto d'azienda, va considerato il valore attribuito ai beni strumentali nell'atto di affitto o di costituzione in usufrutto o, in mancanza, il loro valore normale determinato con riferimento al momento di stipula dell'atto.

Nella determinazione del "Valore dei beni strumentali":

- non si tiene conto degli immobili, incluse le costruzioni leggere aventi il requisito della stabilità;
- va computato il valore dei beni il cui costo unitario non è superiore ad un milione di lire, ancorchè gli stessi beni non siano stati rilevati nel registro dei beni ammortizzabili. Si ricorda che, per effetto dell'art. 2, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, le annotazioni da effettuare nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel libro degli inventari;
- il valore dei beni posseduti per una parte dell'anno deve essere ragguagliato ai giorni di possesso rispetto all'anno, considerando quest'ultimo pari a 365 giorni, anche in caso di inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta.

Si fa presente, inoltre, che per le autovetture, le autocaravan, i ciclomotori e i motocicli utilizzati nell'esercizio dell'impresa si assume il costo fiscalmente rilevante di cui all'art. 121-bis del Tuir (vedere la voce "Deducibilità delle spese inerenti l'utilizzo di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa").
Per i beni strumentali acquisiti nei periodi 1994 e 1995 i valori di cui alle lettere a) e b) sono ridotti, rispettivamente, del 10 e del 20 per cento. La riduzione è attribuita a tutti gli esercenti attività di impresa e, quindi, anche a coloro che di fatto non hanno fruito della agevolazione prevista dall'art. 3 del decreto-legge n. 357/1994 convertito dalla Legge 8 agosto 1994, n. 489.
Nella **colonna 2**, va indicato il valore dei beni strumentali riferibile a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computers ed i sistemi telefonici elettronici acquistati anteriormente al 1° gennaio 1994. Ai fini della determinazione di tale valore occorre fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 4, comma 3, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, senza tenere conto della riduzione di cui all'art. 2, comma 1, del D.P.C.M. 27 marzo 1997.
Nella **colonna 3**, va indicato il valore complessivo degli autoveicoli utilizzati dai soggetti che svolgono le attività indicate alle lettere da a) ad f) dell'elenco di seguito riportato ovvero il valore dei beni strumentali appartenenti ad una medesima categoria omogenea di cui all'art. 16 del DPR n. 600 del 1973, senza tenere conto dell'anno di acquisizione, utilizzati dai soggetti che svolgono le attività e i servizi indicati alle lettere g) e h) dello stesso elenco:

a) intermediari di commercio (da codice 51.11.0 a codice 51.19.0);
b) altri trasporti terrestri, regolari, di passeggeri (codice 60.21.0);
c) trasporto con taxi (codice 60.22.0);
d) altri trasporti su strada, non regolari, di passeggeri (codice 60.23.0);
e) altri trasporti terrestri di passeggeri (codice 60.24.0);
f) trasporto di merci su strada (codice 60.25.0);
g) attività delle lavanderie per alberghi, ristoranti, enti e comunità (codice 93.01.1);
h) servizi di lavanderie a secco, tintorie (codice 93.01.2).

Ai fini della determinazione di tale valore occorre fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 4, comma 3, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, senza tenere conto della riduzione di cui all'art. 2, comma 1, del D.P.C.M. 27 marzo 1997; il valore non va indicato se la riduzione non spetta.

PROSPETTO DELLE AGEVOLAZIONI TERRITORIALI E SETTORIALI

In questo prospetto non vanno indicati i dati riguardanti le esenzioni relative ai redditi dei terreni e dei fabbricati.
Nella **colonna 1** le società o enti che richiedono l'agevolazione o che l'hanno già richiesta devono indicare la disposizione legislativa che la prevede, apponendo nella apposita casella il codice individuato nella **tabella D)**.

Le società o enti che hanno piu attività agevolate devono indicare per ciascuna di esse le disposizioni agevolative anche nell'ipotesi in cui si tratti delle medesime disposizioni.
Nella **colonna 2** deve essere indicato lo stato dell'agevolazione, utilizzando i codici di cui alla **tabella E)** a seconda che l'agevolazione sia richiesta nella presente dichiarazione per la prima volta, che sia stata già richiesta nella dichiarazione relativa a precedenti periodi, che sia stata già richiesta con apposita istanza, che sia stata riconosciuta con provvedimento dell'Ufficio, che sia stata negata con provvedimento in contestazione.
Nella **colonna 3** va indicato l'anno a decorrere dal quale opera l'agevolazione.
Nella **colonna 4** va indicato l'anno in cui è stata richiesta l'agevolazione. I contribuenti che richiedono l'agevolazione per la prima volta nella presente dichiarazione indicheranno l'anno **1998**.
Nella **colonna 5** va indicata la provincia (sigla) nel cui territorio viene prodotto o reinvestito il reddito agevolato.
Nella **colonna 6** va indicato l'ammontare del reddito agevolato o reinvestito.
Le **colonne 3** e **4** non devono essere utilizzate per le agevolazioni degli utili reinvestiti.
Se la richiesta dell'agevolazione è fatta per la prima volta nella dichiarazione dei redditi, è opportuno che sia informato il competente Ufficio delle imposte, ovvero l'ufficio unico delle entrate ove attivato, al quale (e non al Centro di Servizio cui è stata inviata la dichiarazione dei redditi contenente la richiesta dell'agevolazione) deve essere inviata, con plico separato, a mezzo raccomandata A.R., la documentazione di rito.
Ai fini dell'applicazione del DPCM 29 luglio 1993, concernente "Modalità di concessione delle agevolazioni contributive e fiscali alle piccole e medie imprese della Valtellina", in sede di richiesta delle agevolazioni, devono essere indicate le agevolazioni di diversa natura eventualmente già richieste o ottenute, assicurando il rispetto dei limiti d'importo di cui all'art. 3, comma 1, del DPCM medesimo. Per ulteriori chiarimenti vedere la circolare n. 88/E del 14 giugno 1994.

Tabella D) - Tipo di agevolazione

Codice	Leggi agevolative
Mezzogiorno	(T.U. 6 marzo 1978, n. 218 e legge 1° marzo 1986, n. 64; DL 11 luglio 1988, n. 258, conv. in legge 5 agosto 1988, n. 337; art. 18, DL 23 giugno 1995, n. 244, conv. in legge 8 agosto 1995, n. 341)
01	Esenzione totale ILOR (art. 101, 1° comma, T.U. 6 marzo 1978, n. 218)
02	Esenzione parziale ILOR (art. 101, 2° comma, T.U. 6 marzo 1978, n. 218)
10	Esenzione totale IRPEG (art. 14, 5° comma, legge 1° marzo 1986, n. 64)
11	Riduzione IRPEG (art. 105, 1° comma, T.U. 6 marzo 1978, n. 218)
Zone depresse Centro Nord e Polesine	(art. 30, 1° e 2° comma, DPR 29 settembre 1973, n. 601; legge 1° dicembre 1986, n. 879)
20	Esenzione totale ILOR
21	Esenzione parziale ILOR
Province di Trieste e Gorizia; Comuni di Monfalcone, S. Canzian d'Isonzo, Staranzano, Ancona, zona portuale Aussa Corno	(art. 29 DPR 29 settembre 1973, n. 601; art. 4 legge 27 dicembre 1975, n. 700; art. 30, 2° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; art. 9, 2° comma, legge 2 maggio 1983, n. 156; legge 29 gennaio 1986, n. 26)
30	Esenzione totale ILOR
31	Esenzione parziale ILOR
40	Riduzione IRPEG (art. 2, 1° comma, legge 29 gennaio 1986, n. 26).
Altri territori	(art. 1, 9° comma, DL 22 dicembre 1981, n. 790, conv. in legge 23 febbraio 1982, n. 47; art. 3-terdecies, DL 1° ottobre 1982, n. 696, conv. in legge 29 novembre 1982, n. 883; art. 73 del D.Lgs. 30 marzo 1990, n. 76; legge 10 maggio 1983, n. 190; art. 11, comma 1, legge 2 maggio 1990, n. 102; DPCM 29 luglio 1993).
50	Esenzione totale ILOR
51	Esenzione parziale ILOR
60	Esenzione IRPEG
61	Riduzione IRPEG

Tabella E) - Stato dell'agevolazione

Codice	
A	Agevolazione richiesta in dichiarazione per la prima volta
B	Agevolazione già richiesta nelle precedenti dichiarazioni dei redditi
C	Agevolazione già richiesta con apposita istanza
D	Agevolazione riconosciuta con provvedimento dell'ufficio
E	Agevolazione negata dall'ufficio con provvedimento in contestazione

■ PROSPETTO PER LA DETERMINAZIONE DELLA SOPRAVVENIENZA ATTIVA RELATIVA AI BENI OGGETTO DI INVESTIMENTI AGEVOLATI (art. 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995).

Si ricorda che, a decorrere dal 15 settembre 1995, la cessione dei beni oggetto degli investimenti agevolati, ai sensi dell'art. 3 del D.L. n.357 del 1994 e dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui gli investimenti si considerano realizzati, comporta l'applicazione dell'art. 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995.
Ai sensi di tale norma il reddito escluso dall'imposizione, si ridetermina diminuendo l'ammontare dei predetti investimenti di un importo pari alla differenza tra i corrispettivi derivanti dalle cessioni e i costi sostenuti nello stesso periodo d'imposta per la realizzazione degli investimenti indicati nell'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, diversi dagli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento.
L'importo del minor beneficio costituisce sopravvenienza attiva del periodo d'imposta in cui i predetti beni sono ceduti.
Ai fini della compilazione del presente prospetto si precisa quanto segue:
- nel **rigo RB89** vanno indicati i corrispettivi derivanti dalle cessioni dei beni oggetto degli investimenti agevolati di cui all'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 e dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, effettuate nel presente periodo di imposta;
- nel **rigo RB90** vanno indicati i costi sostenuti per la realizzazione degli investimenti indicati nell'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, diversi dagli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento, sostenuti nello stesso periodo di imposta;
- nel **rigo RB91** va indicato il 50 per cento della differenza tra rigo RB89 e rigo RB90 che costituisce la sopravvenienza attiva del periodo d'imposta in cui i beni sono ceduti. Si precisa che tale sopravvenienza rileva in misura non eccedente l'importo del reddito agevolato nei periodi d'imposta precedenti.

Se l'importo di rigo RB90 è superiore all'importo di rigo RB89, nel rigo RB91 va indicato zero.

9 MOD. 760/RC - REDDITO ASSOGGETTABILE AD ALIQUOTA RIDOTTA AI SENSI DEL D.LGS. N. 466 DEL 1997

Il presente modello deve essere compilato dai soggetti che intendono avvalersi dell'agevolazione (vedere la voce "Disposizioni a favore della capitalizzazione delle imprese (DIT)" nelle "Novità del reddito d'impresa").

Si fa presente che il contribuente puo comunque compilare il presente Mod. 760/RC qualora intenda esporre i dati che potranno rilevare ai fini della determinazione del reddito agevolabile negli esercizi successivi.

Nel **rigo RC1** va indicata la somma tra l'importo dell'utile dell'esercizio in corso alla data del 30 settembre 1996 accantonato a riserva (al netto delle imposte che sono state portate direttamente a riduzione delle riserve, anziché imputate a conto economico) e quello dei conferimenti in denaro, (ragguagliati al periodo compreso tra la data di versamento e quella di chiusura del periodo d'imposta), effettuati nel periodo d'imposta. Non vanno indicati, in quanto non rilevanti:
- la quota di utile d'esercizio accantonata a riserva indisponibile derivante da plusvalenze patrimoniali contabilizzate a seguito della valutazione di partecipazioni in imprese controllate o collegate a norma dell'art. 2426, comma 1, n. 4, del codice civile;
- i conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in paesi diversi da quelli indicati nel D.M. 4 settembre 1996, in

quanto con essi non è attuabile lo scambio di informazioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito;
- i conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati nei paesi indicati nel D.M. 4 settembre 1996, se controllati da soggetti residenti, qualora non sia stato ottenuto il parere favorevole del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi dell'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Nel **rigo RC2** va indicato l'importo delle riduzioni del patrimonio netto derivanti dall'attribuzione a qualsiasi titolo (sia in denaro, che in natura) ai soci o partecipanti effettuati nel periodo d'imposta.

Nel **rigo RC3** va indicata la differenza tra l'importo di rigo RC1 e quello di rigo RC2. Qualora il risultato sia zero o negativo i successivi righi non vanno compilati, in quanto non sussiste alcuna variazione in aumento del capitale investito rilevante ai fini DIT.

Nel **rigo RC4** va indicato l'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio, con esclusione dell'utile dell'esercizio stesso. Se il patrimonio netto assume valore negativo o pari a zero, i successivi righi non vanno compilati, in quanto non sussiste alcuna variazione in aumento del capitale investito rilevante ai fini DIT.

Nel **rigo RC5** va indicato il minor valore tra l'importo di rigo RC3 e l'importo di rigo RC4.

Nel **rigo RC6** va indicato:
- il corrispettivo (in denaro o in natura) per l'acquisizione di aziende o di complessi aziendali già appartenenti a impresa controllata o comunque facente capo allo stesso soggetto economico, avvenuta nel corso del periodo d'imposta;
- l'ammontare dei conferimenti in denaro effettuati nel corso dell'esercizio, a favore di soggetti controllati, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. L'importo del conferimento deve essere indicato ancorché alla data di chiusura dell'esercizio sia venuto meno il rapporto di controllo.

Nel **rigo RC7** vanno indicati:
- gli incrementi delle consistenze dei titoli e dei valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto alle consistenze iscritte nel bilancio dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996;
- l'incremento dei crediti da finanziamento nei confronti delle società controllanti o che sono controllate, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante, rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996.

Nel **rigo RC8** va indicata la differenza, se positiva, tra l'importo di rigo RC5 e la somma degli importi dei righi RC6 e RC7. Se il risultato è pari a zero o negativo, i successivi righi non vanno compilati, in quanto non sussiste alcuna variazione in aumento del capitale investito rilevante ai fini DIT.

I righi da RC9 a RC11 sono riservati ai soggetti non residenti.

Nel **rigo RC9** va indicato il valore complessivo dei beni strumentali nuovi acquisiti nel periodo d'imposta, al lordo delle quote di ammortamento. Trattasi di tutti i beni materiali e immateriali di cui agli artt. 67 e 68 del Tuir con esclusione dell'avviamento. In caso di acquisizione di beni in locazione finanziaria deve essere indicato il costo sostenuto dall'impresa concedente per l'acquisto dei beni stessi. Si fa presente che il valore dei sopracitati beni deve essere assunto in misura pari al costo fiscalmente riconosciuto, ragguagliato al periodo di possesso nell'esercizio.

Nel **rigo RC10** va indicato l'importo della riduzione dei debiti da finanziamento, al netto dei crediti da finanziamento, rispetto all'importo dei debiti da finanziamento, al netto dei crediti da finanziamento, esistenti alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996. Si precisa che tale possibilità di impiego dell'incremento del capitale investito può realizzarsi solo nel caso in cui la situazione finanziaria netta esistente alla chiusura di detto esercizio sia di segno negativo (esempio: debiti da finanziamento 1500, crediti da finanziamento 800). In tal caso, l'importo della riduzione, da indicare nel rigo RC10, potrà derivare sia da un incremento di crediti, a parità di debiti, sia da un decremento dei debiti, a parità di crediti, e sia da entrambe le cause.
Nell'esempio considerato, l'eventuale riduzione per 200 del saldo netto negativo (700), esistente alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, può originare sia dal decremento dei debiti, da 1500 a 1300, sia dall'incremento dei crediti, da 800 a 1000, e sia dal concorso di un decremento per 120 dei debiti e di un incremento per 80 dei crediti.

Nel **rigo RC11** va indicata la somma degli importi di rigo RC9 e RC10. Se detta somma è pari a zero i successivi righi non vanno compilati, in quanto non sussiste alcuna variazione in aumento del capitale investito rilevante ai fini DIT.

Nel **rigo RC12, colonna 1**, va riportato l'importo di rigo RC8; i soggetti non residenti devono indicare il minore tra l'importo di rigo RC8 e l'importo di rigo RC11. Nell'ipotesi in cui il periodo d'imposta sia di durata inferiore o superiore all'anno, detta differenza deve essere ragguagliata alla durata del periodo stesso. Nella **colonna 2** va indicato l'importo risultante dall'applicazione del coefficiente di remunerazione del capitale investito, pari al 7 per cento, alla somma indicata nella colonna 1.

Nel **rigo RC13** va riportato l'importo del reddito imponibile indicato nel rigo RG16 del Mod. 760/RG.

Nel **rigo RC14** va indicato l'ammontare del reddito assoggettabile ad aliquota del 19 per cento.
Qualora l'applicazione della predetta aliquota al reddito di rigo RC12, col. 2, determini un aliquota media dell'Irpeg inferiore al 27 per cento, occorre assumere, in luogo dell'importo di rigo RC12, il 55,56 per cento del reddito di cui al rigo RC13.
Si rileva che 55,56 costituisce la quota percentuale del reddito complessivo imponibile assoggettabile al 19 per cento, che determina un aliquota media dell'Irpeg pari al 27 per cento. Infatti:

$$\frac{19\,X}{100} + \frac{37}{100}(100 - X) = 27$$

$$X = \frac{10 \times 100}{18} = 55,56$$

Pertanto nel rigo RC14 va indicato il minore tra l'importo di rigo RC12 e quello pari al 55,56 per cento del reddito di rigo RC13.

Si fa presente che l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 466 del 1997, prevede, per le società i cui titoli di partecipazione sono ammessi, successivamente alla data di entrata in vigore del predetto decreto, alla quotazione nei mercati regolamentati italiani, la riduzione dell'aliquota dal 19 al 7 per cento e la riduzione dell'aliquota media dal 27 al 20 per cento, per i primi tre esercizi successivi a quello della prima quotazione.
Pertanto, qualora l'applicazione dell'aliquota del 7 per cento al reddito di rigo RC12, col. 2, determini un'aliquota media dell'Irpeg inferiore al 20 per cento, va assunto il 56,67 per cento del reddito.
Si rileva che 56,67 costituisce la quota percentuale del reddito complessivo imponibile assoggettabile al 7 per cento, che determina un aliquota media dell'Irpeg pari al 20 per cento. Infatti:

$$\frac{7}{100}X + \frac{37}{100}(100 - X) = 20$$

$$X = \frac{17 \times 100}{30} = 56,67$$

Pertanto, nel rigo RC14 va indicato il minore tra l'importo di rigo RC12 e quello pari al 56,67 per cento del reddito di rigo RC13.

Nel **rigo RC15** va riportata la differenza tra l'importo di rigo RC12, col. 2, e quello di rigo RC14, che costituisce l'eccedenza di reddito assoggettabile ad aliquota ridotta da riportare nei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quinto.

10 MOD. 760/RD - CREDITI DI IMPOSTA

■ GENERALITÀ

Il quadro RD va utilizzato per l'indicazione e l'utilizzo dei crediti d'imposta concessi:
- alle piccole e medie imprese per gli investimenti innovativi e le spese di ricerca;
- ai titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi o di autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente;
- ai datori di lavoro per l'incremento della base occupazionale (premio di assunzione);
- **alle società cooperative costituite in misura non inferiore al 60 per cento da donne ed alle società di capitali le cui quote di partecipazione spettano in misura non inferiore a due terzi a donne e i cui organi d'amministrazione sono costituiti per almeno due terzi da donne, che operino nei**

settori dell'industria, dell'artigianato, dell'agricoltura, del commercio, del turismo e dei servizi;
- **alle imprese costruttrici o importatrici di veicoli nuovi di fabbrica per il riconoscimento, al venditore degli stessi, del contributo statale a fronte della rottamazione di analoghi beni usati;**
- **alle imprese costruttrici o importatrici di ciclomotori o motoveicoli nuovi di fabbrica per il riconoscimento, al venditore degli stessi, del contributo statale a fronte della rottamazione di analoghi beni usati;**
- **ai soggetti titolari di reddito di impresa per erogazioni liberali a favore dello Stato per la manutenzione, protezione e restauro del patrimonio delle aree archeologiche di Pompei.**

Si precisano le seguenti regole di carattere generale applicabili ai soggetti che fruiscono dei benefici sopra indicati:
- il credito d'imposta non dà diritto a rimborso (anche qualora non risulti completamente utilizzato);
- in caso di utilizzo del credito d'imposta non spettante o spettante in misura inferiore, si rendono applicabili le sanzioni previste a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 **(sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'importo del credito indebitamente utilizzato - art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).**
Con specifico riguardo alle agevolazioni concesse ai sensi della legge 5 ottobre 1991, n. 317, nonché alle altre agevolazioni per la cui disciplina si fa rinvio alla stessa legge (crediti di imposta per gli investimenti innovativi e le spese di ricerca; credito di imposta per la promozione dell'imprenditoria femminile), in forza dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dei crediti di imposta indebitamente fruiti;
- **i crediti di imposta possono essere utilizzati a compensazione degli importi da versare a titolo di imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.**

Il Mod. 760/RD contiene, infine, il prospetto per l'indicazione della sospensione dei versamenti di imposta dei creditori verso l'EFIM.

CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO A FAVORE DELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE, AI SENSI DEGLI ARTT. 5, 6 E 8 DELLA LEGGE n. 317 del 1991

I primi due prospetti devono essere compilati dalle piccole e medie imprese, da ultimo ridefinite dal decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato 18 settembre 1997 (pubblicato nella G.U. n. 229 del 1° ottobre 1997), cui è stato concesso il credito di imposta previsto dagli articoli 5, 6 e 8 della legge n. 317 del 1991, come integrata dall'art. 3 della legge 7 agosto 1997, n. 266.
Si fa presente che detto credito di imposta deve essere indicato, a pena di decadenza - e quindi anche nel caso in cui esso non venga utilizzato - nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale è concesso il beneficio ai sensi della comunicazione del Ministero competente.
Tale credito può essere fatto valere ai fini del versamento dell'IRPEG e dell'ILOR, nonché dell'imposta sostitutiva di cui D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, fino a concorrenza delle imposte dovute per il periodo di imposta nel corso del quale il credito è concesso; l'eccedenza è computata in diminuzione delle imposte relative ai periodi di imposta successivi ma non oltre il quarto, ovvero è computata indifferentemente in diminuzione, nei medesimi periodi di imposta, dai versamenti dell'IVA successivi alla presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il credito è indicato.
Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della citata legge n. 317 del 1991, il credito d'imposta di cui agli artt. 5, 6 e 8 è considerato sopravvenienza attiva del periodo di imposta in cui è utilizzato (vedere in **Appendice** la voce "Contributi o liberalità", art. 55, comma 3, lett. b) del Tuir).
Peraltro, a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, si applica il nuovo regime illustrato nella voce "I-B) Contributi e liberalità" nel paragrafo 6 relativo alle "Novità della disciplina del reddito d'impresa".
In forza all'art. 11, comma 3, del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di revoca delle agevolazioni concesse ai sensi della legge 5 ottobre 1991, n. 317, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dei crediti d'imposta indebitamente fruiti.

- **Credito d'imposta concesso per investimenti innovativi (artt. 5 e 6 della legge n. 317 del 1991)**

Nel prospetto va indicato:
- nel **rigo RD1**, **colonne 1, 2, 3** e **4**, gli ammontari del credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione e rilevati dal rigo R11, colonne 2, 3, 4 e 5 del Mod. 760/R/97;
- nel **rigo RD2**, l'ammontare del credito concesso nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD3**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2, 3, 4 e 5,** gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RD1 e del rigo RD2, utilizzati ai fini del versamento dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD4**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2, 3, 4 e 5,** gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RD1 e del rigo RD2, utilizzati ai fini del versamento dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD5**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2, 3 e 4**, gli ammontari del credito residuo di cui alle corrispondenti colonne del rigo RD1, utilizzati ai fini del versamento dell'IVA relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD6**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2, 3, 4 e 5 gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RD1 e del rigo RD2, utilizzati ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD7**, **colonna 2**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RD1 e la somma degli importi dei righi RD3, RD4, RD5 e RD6, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva sopra menzionata, relativamente al periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD7**, **colonna 3**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RD1 e la somma degli importi dei righi RD3, RD4, RD5 e RD6, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il secondo;
- nel **rigo RD7**, **colonna 4**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RD1 e la somma degli importi dei righi RD3, RD4, RD5 e RD6, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il terzo;.
- nel **rigo RD7**, **colonna 5**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RD2 e la somma degli importi dei righi RD3, RD4 e RD6, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il quarto.

- **Credito d'imposta concesso per le spese di ricerca (art. 8 della legge n. 317 del 1991)**

Nel prospetto va indicato:
- nel **rigo RD8, colonne 1, 2 e 3**, gli ammontari del credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione e rilevati dal rigo R17, colonne 1, 2 e 3 del Mod. 760/R/97;
- nel **rigo RD9**, l'ammontare del credito concesso nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD10**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2, 3 e 4, gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RD8 e del rigo RD9, utilizzati ai fini del versamento dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD11**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2, 3 e 4, gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RD8 e del rigo RD9, utilizzati ai fini del versamento dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD12**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2 e 3, gli ammontari del credito residuo di cui alle corrispondenti co-

lonne del rigo RD8, utilizzati a compensazione dell'IVA relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione.
- nel **rigo RD13**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2, 3 e 4, gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RD8 e del rigo RD9, utilizzati ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD14, colonna 1,** la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RD8 e la somma degli importi dei righi RD10, RD11, RD12 e RD13, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva sopra menzionata, relativamente al periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel rigo **RD14, colonna 2,** la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RD8 e la somma degli importi dei righi RD10, RD11, RD12 e RD13, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il secondo;
- nel **rigo RD14, colonna 3,** la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RD8 e la somma degli importi dei righi RD10, RD11, RD12 e RD13, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il terzo;
- nel **rigo RD14, colonna 4,** la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RD9 e la somma degli importi dei righi RD10, RD11 e RD13, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il quarto.

CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO AI TITOLARI DI LICENZA PER L'ESERCIZIO DEL SERVIZIO TAXI (art. 20 del D.L. n. 331/93)

Le imprese titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi o di autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente, ai sensi del DM 29 marzo 1994, devono indicare a pena di decadenza - quindi anche nel caso in cui esso non venga utilizzato - nel presente Mod. 760/RD il credito d'imposta concesso per l'anno 1997.
Tale credito d'imposta può essere fatto valere ai fini del versamento dell'IRPEG, dell'ILOR, dell'IVA, nonché dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, fino a concorrenza dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso, nonché per il versamento delle ritenute alla fonte operate sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo; l'eccedenza può essere computata in diminuzione dei versamenti successivi oppure, ai sensi del DM 27 settembre 1995, utilizzata mediante rilascio di buoni d'imposta da parte delle circoscrizioni doganali competenti per territorio.
Il credito in questione concorre alla formazione del reddito imponibile.

Pertanto, nel prospetto vanno indicati:
- nel **rigo RD15,** l'ammontare del credito d'imposta residuo risultante dal rigo R23 del Mod. 760/R/97;
- nel **rigo RD16,** l'ammontare del credito d'imposta spettante, determinato dalla circoscrizione doganale alla quale il titolare di licenza o autorizzazione ha presentato l'istanza di concessione;
- nel **rigo RD17, colonna 1**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RD15 e di rigo RD16, utilizzato per il versamento delle ritenute alla fonte sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo la cui scadenza è successiva alla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- nel **rigo RD17, colonna 2**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RD15 e di rigo RD16, utilizzato a compensazione dei versamenti dell'IVA dovuti a partire dalla data di presentazione della precedente dichiarazione dei redditi e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- nel **rigo RD17, colonna 3**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RD15 e di rigo di RD16, utilizzato a compensazione dell'IRPEG dovuta per il presente periodo d'imposta;
- nel **rigo RD17, colonna 4**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RD15 e di rigo RD16, utilizzato a compensazione dell'ILOR dovuta per il presente periodo d'imposta;
- nel **rigo RD17, colonna 5**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RD15 e di rigo RD16, utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD18,** la differenza tra la somma dei righi RD15 e RD16 e la somma degli importi di credito d'imposta utilizzati, indicati nel rigo RD17, colonne 1, 2, 3, 4 e 5;
- nel **rigo RD19,** l'ammontare, anche parziale, del credito d'imposta residuo per il quale si chiede il rilascio del buono d'imposta;
- nel **rigo RD20,** la differenza tra l'importo di rigo RD18 e quello di rigo RD19, che potrà essere utilizzata ai fini dei versamenti dell'IRPEG, dell'IVA, delle ritenute e dell'imposta sostitutiva innanzi citata, successivamente alla data di presentazione della presente dichiarazione.

CREDITO D'IMPOSTA SPETTANTE AI SENSI DEL DL N. 357 DEL 1994 (premio di assunzione)

L'articolo 2 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, ha previsto l'attribuzione di un credito di imposta, denominato "premio di assunzione", in favore dei datori di lavoro che incrementano la base occupazionale esistente alla data del 12 giugno 1994, assumendo, con contratti di lavoro a tempo indeterminato, lavoratori in possesso di particolari requisiti.
Tale credito di imposta, che non costituisce componente positivo di reddito per i percipienti, compete per il periodo d'imposta in corso al 12 giugno 1994 e per i due successivi e può essere utilizzato, a partire dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello di formazione del credito stesso, in sede di versamento dell'IVA, dell'IRPEG, dell'ILOR e delle ritenute alla fonte operate su qualsiasi tipo di reddito, nonché dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs 8 ottobre 1997, n. 358. Il credito formatosi nel corso del 1996 può essere stato, quindi, utilizzato a partire dal 1° gennaio 1997.
Per effetto dell'arco temporale di applicazione della norma citata, il credito in questione può essere maturato, nel corso del 1997, solo a favore dei soggetti aventi il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare il cui secondo periodo di imposta successivo in corso al 12 giugno 1994 abbia termine entro l'11 giugno 1997.

Nel prospetto va indicato:
- nel **rigo RD21,** l'ammontare del credito residuo risultante dalla precedente dichiarazione di cui al rigo R27 Mod. 760/R/97;
- nel **rigo RD22,** l'ammontare del credito spettante per il secondo periodo di imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994 riferibile solo ai soggetti aventi periodo di imposta non coincidente con l'anno solare che termina entro l'11 giugno 1997;
- nel **rigo RD23, colonna 1**, l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RD21 e di rigo RD22, utilizzato per il versamento delle ritenute alla fonte di qualsiasi tipo la cui scadenza è successiva alla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- nel **rigo RD23, colonna 2,** l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RD21 e di rigo RD22, utilizzato a compensazione dell'IVA dovuta dalla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- nel **rigo RD23, colonna 3,** l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RD21 e di rigo RD22, utilizzato ai fini dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD23, colonna 4,** l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RD21 e di rigo RD22, utilizzato ai fini dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD23, colonna 5,** l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RD21 e di rigo RD22, utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD24,** l'ammontare del credito residuo risultante dalla differenza tra la somma dei righi RD21 e RD22, e la somma degli importi dei crediti d'imposta utilizzati, indicati nel rigo RD23, colonne 1, 2, 3, 4 e 5, che potrà essere utilizzato ai fini dei versamenti dell'IRPEG, dell'IVA, delle ritenute e dell'imposta sostitutiva innanzi citata successivi a quelli del sopra menzionato rigo RD23.

CREDITO DI IMPOSTA PER LA PROMOZIONE DELL'IMPRENDITORIALITÀ FEMMINILE (art. 5 legge 25 febbraio 1992, n. 215)

In forza della legge 25 febbraio 1992, n. 215, a favore delle società cooperative, costituite in misura non inferiore al 60 per cento da donne, e delle società di capitali, le cui quote di partecipazione spettano in misura non inferiore a due terzi a donne, e i cui organi di amministrazione sono costituiti per almeno due terzi da donne, rientranti nella definizione comunitaria di piccola impresa, costituite in data successiva al 21 marzo 1992, che operino nei settori dell'industria, dell'artigianato, dell'agricoltura, del commercio, del turismo e dei servizi, è prevista la concessione, in luogo dei contributi di cui all'art. 4 della legge citata, di un credito di imposta (art. 5).
Le modalità di concessione dell'agevolazione in questione sono disciplinate dal decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato 5 dicembre 1996, n. 706.
Detto credito deve essere indicato, a pena di decadenza, e quindi anche nel caso in cui non venga utilizzato, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale è concesso il beneficio; esso può essere fatto valere ai fini del versamento dell'IRPEG e dell'ILOR, nonché dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs 8 ottobre 1997, n. 358, fino a concorrenza delle imposte dovute per il periodo di imposta nel corso del quale il credito è concesso; l'eventuale eccedenza è computata in diminuzione delle imposte relative ai periodi di imposta successivi ma non oltre il quarto, ovvero è computata indifferentemente in diminuzione, nei medesimi periodi di imposta, dei versamenti dell'IVA successivi alla presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il credito è indicato.
Si ricorda che, ai sensi dell'art. 11, comma 1, della legge 5 ottobre 1991, n. 317, richiamato dall'art. 5 della legge n. 215 del 1992, il credito di imposta in questione è considerato sopravvenienza attiva (vedere **Appendice** la voce "Contributi o liberalità" – art. 55, comma 3 lett. b) del Tuir).
Peraltro, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, si applica il nuovo regime illustrato nella voce "I-B) Contributi e liberalità" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa".
In caso di revoca del credito, disposta a norma dell'art. 11 del regolamento ministeriale recato dal D.M. 5 dicembre 1996, n. 706, innanzi citato, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare del credito di imposta indebitamente fruito, ai sensi del combinato disposto dell'art. 11 sopra menzionato e dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Nel prospetto va indicato:
- nel **rigo RD25**, l'ammontare del credito concesso nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD26, colonna 1**, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RD25, utilizzato a compensazione dell'IRPEG relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD26, colonna 2**, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RD25, utilizzato a compensazione dell'ILOR relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD26, colonna 3,** l'ammontare del credito di cui al rigo RD25, utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD27,** l'ammontare del credito residuo risultante dalla differenza tra l'importo di rigo RD25 e la somma dei crediti di imposta utilizzati, indicati nel rigo RD26, colonne 1 e 2 e 3, che potrà essere utilizzato ai fini dei versamenti dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi citata, relativamente ai periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il quarto.

CREDITO DI IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE COSTRUTTRICI O IMPORTATRICI DI VEICOLI, CICLOMOTORI E MOTOVEICOLI, SPETTANTE A FRONTE DELLA ROTTAMAZIONE DI ANALOGHI BENI USATI (art. 29 del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30; art. 1 del D.L. 25 settembre 1997, n. 324, convertito dalla legge 25 novembre 1997, n. 403; art. 22 della legge 7 agosto 1997, n. 266).

Beneficiano dei crediti di imposta in questione le imprese costruttrici o importatrici di autovetture o di autoveicoli per trasporto promiscuo di cui all'art. 54, comma 1, lett. a) e c), del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, nonché di ciclomotori o motoveicoli di cui, rispettivamente, agli artt. 52 e 53 del citato decreto, come integrati dall'art. 1, comma 4 del decreto del Ministro dei trasporti e della navigazione 5 aprile 1994.
Detti crediti spettano - in occasione dell'acquisto in Italia di veicoli nuovi di fabbrica, anche in locazione finanziaria, ovvero di ciclomotori e motoveicoli nuovi di fabbrica, da parte delle persone fisiche, anche non residenti, che consegnano per la rottamazione analoghi beni usati aventi determinati requisiti - alle imprese costruttrici o importatrici le quali hanno riconosciuto al venditore l'importo del contributo statale previsto dagli artt. 29 del D.L. n. 669 del 1996, 1 del D.L. n. 324 del 1997, convertito dalla legge n. 403 del 1997, e 22 della legge n. 266 del 1997.
I crediti in questione possono essere utilizzati per il versamento delle ritenute operate sui redditi da lavoro dipendente, dell'IRPEG, dell'ILOR, dell'IVA, dovute anche in acconto, per l'esercizio in cui avviene il rilascio, da parte del pubblico registro automobilistico, dell'originale del certificato di proprietà del veicolo nuovo e per i successivi; inoltre, i crediti stessi possono essere utilizzati a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997.
Le imprese interessate sono tenute a conservare, fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata emessa la fattura di vendita, la documentazione che deve essere ad esse trasmessa dal venditore, individuata al comma 5 dell'art. 29 della legge n. 30 del 1997, in caso di cessione di veicoli ed al comma 6 dell'art. 22 della legge n. 266 del 1997 in caso di cessione di ciclomotori ed autoveicoli.

Nel prospetto va indicato:
- nel **rigo RD28** l'ammontare del credito maturato nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD29, colonna 1**, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RD28 utilizzato per i versamenti, dovuti fino alla data di presentazione della presente dichiarazione, delle ritenute alla fonte operate sui redditi da lavoro dipendente;
- nel **rigo RD29, colonna 2**, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RD28, utilizzato a compensazione dei versamenti dell'Iva dovuti fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- nel **rigo RD29, colonna 3**, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RD28, utilizzato a compensazione dell'IRPEG relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD29, colonna 4**, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RD28, utilizzato a compensazione dell'ILOR relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD29, colonna 5**, l'ammontare del credito di cui al rigo RD28, utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD30**, l'importo del credito residuo risultante dalla differenza tra l'importo di rigo RD28 e la somma degli importi dei crediti di imposta utilizzati, indicati nel rigo RD29, colonne 1, 2, 3, 4 e 5, che potrà essere utilizzato ai fini dei versamenti delle ritenute, dell'Iva, dell'IRPEG e dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs . 8 ottobre 1997, n. 358, successivi a quelli del sopra menzionato rigo RD 29.

CREDITO DI IMPOSTA SPETTANTE ALLE IMPRESE PER EROGAZIONI A FAVORE DELLO STATO PER LA MANUTENZIONE, PROTEZIONE E RESTAURO DEL PATRIMONIO DELLE AREE ARCHEOLOGICHE DI POMPEI (art. 9, comma 13, della legge 8 ottobre 1997 n. 352)

La legge 352 del 1997 ha previsto il credito di imposta per le erogazioni liberali effettuate da soggetti titolari di reddito di impresa, nel periodo di imposta in corso al 1° novembre 1997 e nei due successivi, a favore dello Stato, per la manutenzione, protezione e restauro del patrimonio delle aree archeologiche di Pompei.
Detto credito è riconosciuto, in ciascun periodo, nella misura del 30 per cento dell'ammontare delle erogazioni effettuate fino ad un limite di L. 1.000 milioni annue, da far valere ai fini del pagamento dell'IRPEG dovuta per il periodo medesimo; il credito stesso può essere utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997.

Il credito in questione non concorre alla formazione del reddito imponibile, né è considerato ai fini della determinazione del rapporto di cui all'art. 63 del Tuir, relativo alla deducibilità degli interessi passivi.

Nel prospetto va indicato :
- nel **rigo RD31,** l'ammontare del credito maturato nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD32, colonna 1**, l'importo del credito di cui al rigo RD31, utilizzato ai fini del versamento dell'IRPEG relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RD32, colonna 2**, l'importo del credito di cui al rigo RD31, utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs . 8 ottobre 1997, n. 358 da versare entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione.

ALTRI CREDITI D'IMPOSTA NON PIÙ IN VIGORE

Questa sezione è relativa all'utilizzo, nel corso dell'esercizio, di eventuali crediti di imposta non riportati nel presente quadro in quanto non più in vigore.
In particolare va riportato:
- nel **rigo RD33** l'ammontare dell'importo residuo indicato nella precedente dichiarazione;
- nel **rigo RD34**, nelle rispettive colonne, l'utilizzo dell'importo del precedente rigo in compensazione dei versamenti delle ritenute alla fonte sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo, dei versamenti dell'IVA, dei versamenti in acconto dell'IRPEG e dell'ILOR.

RICHIESTA DI SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DI IMPOSTA DEI CREDITORI VERSO L'EFIM (art. 1 del D.L. 23 dicembre 1993, n. 532, convertito dalla legge 17 febbraio 1994, n. 111 e art. 8 del D.L. 31 gennaio 1995, n. 26, convertito dalla legge 29 marzo 1995, n. 95)

Il presente prospetto va utilizzato dalle piccole e medie imprese, individuate nella decisione della Commissione delle Comunità Europeae 92/C 213/02, adottata in data 20 maggio 1992, creditrici del soppresso EFIM e delle società dal medesimo controllate, per le quali a norma dell'articolo 6 del DL 19 dicembre 1992, n. 487, convertito dalla legge 17 febbraio 1993, n. 33, opera, a decorrere dal 18 luglio 1992, la sospensione del pagamento dei crediti da esse vantati.
Per effetto dell'art. 1 del DL 23 dicembre 1993, n. 532, convertito dalla legge 17 febbraio 1994, n. 111, nei confronti dei menzionati soggetti sono sospesi i termini relativi ai versamenti delle imposte sui redditi, dell'imposta sul patrimonio netto dell'impresa, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché delle ritenute dovute in qualità di sostituto d'imposta, da versare o iscritte a ruolo. (cfr. Circolare n. 110/E del 18 luglio 1994).
La sospensione dei versamenti è ammessa fino a concorrenza dell'ammontare dei crediti vantati, come risultano dai decreti del Ministro del tesoro di approvazione dell'elenco dei crediti ammessi, ovvero da documentazione avente data certa e asseverata dagli amministratori responsabili delle società creditrici.
Ai sensi dell'art. 6 del DL 2 ottobre 1995, n. 415, convertito dalla legge 29 novembre 1995, n. 507, il versamento delle imposte sospese da parte delle imprese ai sensi dell' art. 1 del citato DL n. 532 del 1993 deve essere effettuato entro 30 giorni dalla data in cui, per effetto di pagamenti definitivi, totali o parziali, da parte degli enti debitori, comprese le imprese poste in liquidazione coatta amministrativa, viene ad esaurirsi il credito vantato.

Pertanto, i soggetti interessati devono indicare:
- nel **rigo RD35,** l'importo del credito per il quale è operante la sospensione del pagamento dei debiti dell'EFIM e delle società da questo controllate, al netto degli importi indicati per i quali si è fruito della sospensione dei versamenti ai fini delle ritenute, dell'IRPEG, dell'ILOR, dell'imposta sul patrimonio netto e dell'IVA nonché delle iscrizioni a ruolo, nella dichiarazione dei redditi relativa al 1996 e in quelle relative agli anni precedenti;
- nel **rigo RD36,** l'importo del credito eventualmente rimborsato;
- nel **rigo RD37, colonna 1**, l'importo delle ritenute dovute in qualità di sostituto d'imposta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, per le quali si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RD37, colonna 2**, l'importo dell'IVA dovuta dalla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RD37, colonna 3**, l'importo dell'IRPEG dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RD37, colonna 4**, l'importo dell'ILOR dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RD38,** l'importo complessivo delle citate imposte iscritte a ruolo per le quali si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RD39,** l'importo dell'imposta sul patrimonio netto dell'impresa dovuta per il periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RD40,** la differenza tra l'importo di rigo RD35 e la somma degli importi dei righi RD36, RD37, colonne 1,2, 3 e 4, RD38 e RD39.

11 MOD. 760/RE - CESSIONE DELLE ECCEDENZE DELL'ILOR E/O DELL'IRPEG NELL'AMBITO DEL GRUPPO

Il presente modello deve essere utilizzato:
- dalle società o dall'ente appartenenti ad un gruppo, come definito dal comma 4 dell'art. 43-ter, del DPR n. 602 del 1973, in caso di cessione delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR, risultanti dalla dichiarazione dei redditi presentata dai predetti soggetti cedenti;
- dalle società o dall'ente appartenenti ad un gruppo, come definito dal predetto comma 4, cessionari delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR, risultanti dalla dichiarazione dei redditi di altra società o ente appartenente al medesimo gruppo.

Si ricorda che, a norma del comma 2 dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973, la compilazione del presente modello da parte del cedente è condizione di efficacia della cessione delle eccedenze di cui trattasi.
Nel caso in cui non sia sufficiente un unico modello per l'elencazione dei soggetti cessionari o cedenti, dovranno essere utilizzati altri modelli, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra.

Nella **Sez. I**, la società o l'ente cedente deve indicare:
- nel **rigo RE1**, l'ammontare dell'eccedenza dell'ILOR, indicata nel rigo **RG44** del Mod. 760/RG, ceduta ad altra società o all'ente appartenenti allo stesso gruppo;
- nel **rigo RE2**, l'ammontare dell'eccedenza dell'IRPEG, indicata nel rigo **RG48** del Mod. 760/RG, ceduta ad altra società o all'ente appartenenti allo stesso gruppo;
- nel **rigo RE3**, l'ammontare totale delle eccedenze cedute;
- in ciascuno dei **righi** da **RE4** a **RE9** devono essere riportati i dati relativi ai soggetti cui sono cedute le predette eccedenze.

Nella **Sez. II**, la società o l'ente cessionari dell'eccedenza dell'ILOR e dell'IRPEG, deve indicare:
- nei **righi** da **RE10** a **RE16**, i dati relativi ai soggetti cedenti e le date da cui le cessioni si considerano effettuate (data di presentazione della dichiarazione dei redditi dei cedenti);
- nel **rigo RE17**, l'ammontare totale delle eccedenze dell'ILOR e dell'IRPEG ricevuto dai soggetti cedenti, indicati nei righi da RE10 a RE16;
- nel **rigo RE18**, l'importo residuo delle eccedenze dell'ILOR e dell'IRPEG ricevute nel precedente periodo di imposta (rigo V22 del Mod. 760/V/97).
- nel **rigo RE19**, la somma degli importi dei righi RE17 e RE18;
- nel **rigo RE20** la parte dell'importo di rigo RE19, utilizzata in diminuzione dei versamenti dell'ILOR, relativa alla presente dichiarazione;
- nel **rigo RE21**, la parte dell'importo di rigo RE19, utilizzata in diminuzione dei versamenti dell'IRPEG, relativa alla presente dichiarazione;
- **nel rigo RE22, va indicato l'importo di rigo RE19 utilizzato in diminuzione del versamento della rata dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997 indicata nel Mod. 760/RH.**
- nel **rigo RE23**, la parte dell'importo di rigo RE19 che residua dopo l'utilizzo indicato nei righi RE20, RE21 **e RE22**, che il dichiarante intende computare in diminuzione dei versamenti delle imposte relative ai successivi periodi di imposta;
- nel **rigo RE24**, la parte dell'importo di cui al rigo RE19 che residua dopo l'utilizzo indicato nei righi RE20, RE21 **e RE22**, di cui si chiede il rimborso.

12

MOD. 760/RF - MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO – IMPOSTA SOSTITUTIVA – DATI CONCERNENTI IL CREDITO D'IMPOSTA

Con il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 467, è stata disposta l'abrogazione della maggiorazione di conguaglio e la modifica delle condizioni e dei limiti per l'attribuzione del credito d'imposta sui dividendi.
Le innovazioni introdotte spiegano effetto a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996. Più precisamente, le nuove disposizioni si rendono applicabili alle delibere di distribuzione adottate a partire dalla data di inizio di detto esercizio, mentre resta ferma l'applicazione della previgente disciplina relativamente alle delibere adottate entro la data di chiusura dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996.
Sempre in attuazione delle richiamate norme di delega, l'art. 1 del citato D.Lgs n. 467 del 1997, ha disposto l'assoggettamento ad imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio delle riserve e fondi esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996. In particolare, l'imposta sostitutiva si applica con l'aliquota del 5,6 per cento sulle riserve e fondi assoggettabili alla maggiorazione di conguaglio in misura piena (9/16) e con l'aliquota del 2,2 per cento sulle riserve e fondi assoggettabili alla maggiorazione di conguaglio in misura ridotta (15 per cento).

Il presente modello si compone di cinque sezioni nelle quali devono essere indicati i dati concernenti, rispettivamente:
- il calcolo della maggiorazione di conguaglio relativamente alla distribuzione di riserve e fondi intervenuta nel corso dell'esercizio (Sez. I);
- l'entità e la ripartizione per gruppi delle riserve e fondi esistenti alla data di chiusura del predetto esercizio, anche agli effetti dell'individuazione degli importi da assoggettare a imposta sostitutiva (Sez. II);
- il calcolo dell'imposta sostitutiva prevista dal predetto art. 1 del D.Lgs n. 467 del 1997 (Sez. III);
- gli importi iniziali delle imposte rilevanti ai fini dell'attribuzione, secondo le nuove regole, del credito d'imposta sui dividendi (Sez. IV);
- gli incrementi e i decrementi degli importi iniziali indicati nella Sez. IV, verificatisi dall'inizio del secondo esercizio successivo al 31 dicembre 1996 fino al termine di presentazione della presente dichiarazione (Sez. V).

Nella **Sez. I** (Calcolo della maggiorazione di conguaglio), vanno indicati:
- **rigo RF3**, le riserve e fondi distribuiti nel corso dell'esercizio, al netto della parte assegnata alle azioni di risparmio al portatore;
- **rigo RF4**, la quota dell'importo indicato al rigo RF3, campo 2, soggetta a maggiorazione di conguaglio nella misura di nove sedicesimi;
- **rigo RF5**, la quota dell'importo indicato al rigo RF3, campo 2, soggetta a maggiorazione di conguaglio nella misura del 15 per cento;
- **rigo RF6**, l'importo totale della maggiorazione di conguaglio (da riportare nel rigo RG30 del Mod. 760/RG).

Si fa presente che per i soggetti aventi l'esercizio non coincidente con l'anno solare, nel caso in cui la presente dichiarazione sia relativa ai redditi dell'esercizio in corso al 31 dicembre 1996, la Sez. I va utilizzata per indicare anche i dati relativi alla distribuzione dell'utile di detto esercizio soggetto a maggiorazione di conguaglio (righi RF3, RF4 e RF6).
Nella **Sez. II** (prospetto delle riserve e fondi), dal rigo **RF7** al rigo **RF11**, vanno indicati, in relazione a ciascun gruppo di riserve e fondi, il saldo iniziale, gli incrementi e i decrementi verificatisi nel corso dell'esercizio, e il saldo finale risultante al termine dell'esercizio stesso.
Si precisa che, ai fini della prima applicazione della nuova disciplina del credito d'imposta e dell'imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 467 del 1997, non vanno considerati fra gli "altri decrementi" quelli derivanti dall'imputazione diretta alle riserve dell'imposta sul patrimonio netto e dell'imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio di cui al citato D.Lgs. n. 467 del 1997.
Con riguardo agli «Incrementi deliberati», va tenuto presente che le riserve formate con gli utili di esercizio in sede di approvazione del bilancio si intendono costituite nel periodo di imposta in cui è intervenuta la relativa delibera e pertanto vanno evidenziate in detta sezione, nella dichiarazione relativa allo stesso periodo d'imposta.
Si ricorda che, in conformità a quanto stabilito con la circolare n. 310/E del 4 dicembre 1995, la distribuzione di riserve e fondi di rigo RF7, deliberata entro il secondo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995 devé intendersi riferita, innanzitutto, alle riserve e fondi assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi dei commi 1, 2 e 4, dell'art. 22 del D.L. n. 41 del 1995, fino a concorrenza dell'ammontare degli stessi (al netto dell'imposta sostitutiva) e, quindi, alle riserve e fondi assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi del comma 1 dell'art. 8 della legge n. 408 del 1990, fino a concorrenza dell'importo degli stessi (al netto dell'imposta sostitutiva). Analogamente, la distribuzione di riserve e fondi di rigo RF7, deliberata entro il terzo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995, deve intendersi riferita innanzitutto alle riserve e fondi che si considerano affrancati ai sensi del comma 4 dell'art. 22, del D.L. n. 41 del 1995 fino a concorrenza dell'ammontare corrispondente alle riserve e fondi stessi (al netto dell'imposta sostitutiva), e quindi alle riserve e fondi di cui all'art. 8, comma 1, della legge n. 408 del 1990, fino a concorrenza degli stessi (al netto dell'imposta sostitutiva).
In tali casi, sempreché la delibera di distribuzione intervenga entro la data di chiusura dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 e, quindi, sotto il vigore della precedente disciplina del credito d'imposta, il credito stesso è riconosciuto ai soci nella misura del 25 per cento anziché dei 9/16.

Nel **rigo RF7-bis**, vanno indicate le riserve o fondi che si considerano formati con utili generati da dividendi «comunitari» distribuiti da società cosiddette "figlie" residenti nella U.E., di cui all'art. 96-bis del Tuir.
Con riguardo a tali utili, si fa presente che:
- il loro importo va determinato tenendo conto che, ai sensi del comma 4 dell'art. 96-bis del Tuir, nel testo vigente prima delle modifiche recate dal citato D.Lgs. n. 467 del 1997, essi concorrono alla formazione dell'utile civilistico per la parte che eccede l'utile che si sarebbe formato in assenza dei dividendi fruenti del regime di cui all'art. 96-bis;
- essi si devono considerare distribuiti, qualora la società non disponga di utili assoggettati all'IRPEG e, in ogni caso, prima della distribuzione degli utili assoggettabili alla maggiorazione di conguaglio.

Ai fini dell'applicazione del comma 8 dell'art. 105 del Tuir, nel testo vigente anteriormente alle modifiche recate dal citato D.Lgs. n. 467 del 1997, si precisa che le riserve formate con i dividendi «comunitari» di cui al rigo RF7-bis si presumono distribuite dopo le riserve formate con gli utili già assoggettati all'IRPEG (di cui al rigo RF7). Poiché l'ultimo periodo del citato comma 4 dell'art. 96-bis del Tuir dispone che le regole innanzi illustrate trovano applicazione nei confronti di ogni successivo percettore di utili direttamente o indirettamente formati con i dividendi fruenti del regime di cui all'art. 96-bis, le regole medesime devono essere osservate anche dalle società che hanno percepito utili dalle società cosiddette «madri» o da società a loro volta socie di queste.
Si precisa, inoltre, che gli utili che si considerano formati con i dividendi comunitari devono essere indicati in apposita distinta da predisporre e conservare.

Con riferimento al **rigo RF12**, relativo alla franchigia non utilizzata, si precisa che:
- nel **campo 1** (saldo iniziale), va riportato l'importo del saldo finale indicato nella precedente dichiarazione;
- nel **campo 3** (altri incrementi), va indicato l'importo della franchigia formatasi con riferimento al reddito dell'esercizio precedente e non utilizzata per affrancare utili, riserve e fondi assoggettabili a maggiorazione di conguaglio;
- nel **campo 5** (altri decrementi), va indicato l'importo che deve essere utilizzato per affrancare le riserve e fondi formati con l'utile dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, non assoggettati a tassazione, nonché le riserve ed i fondi eventualmente ancora risultanti dal rigo RF8. Nello stesso campo va indicato, inoltre, l'importo eventualmente utilizzato per affrancare le riserve e fondi che si considerano formati direttamente o indirettamente con gli utili generati da dividendi «comunitari», con conseguente trasferimento, per un pari importo, di dette riserve e fondi dal rigo RF7-bis al rigo RF7. Il residuo importo della franchigia deve essere utilizzato ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 467 del 1997, per affrancare le riserve e fondi di rigo RF9, con conseguente trasferimento, per un pari importo, di dette riserve e fondi dal rigo RF9 al rigo RF7.

Nella **Sez. III** vanno indicate le riserve e fondi da assoggettare, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs n. 467 del 1997, a imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio.

In particolare, nel **rigo RF13**, va riportato l'importo indicato al rigo RF8, campo 6, e la corrispondente imposta sostitutiva, nella misura del 5,6 per cento e nel **rigo RF14** va riportato l'importo indicato nel rigo RF9, campo 6, e la corrispondente imposta sostitutiva, nella misura del 2,2 per cento.
Si ricorda che l'imposta sostitutiva deve essere applicata anche se le riserve e fondi assoggettabili alla maggiorazione di conguaglio risultino imputati al capitale o fondo di dotazione. Pertanto, ove gli importi indicati nel rigo RF8, campo 6, e nel rigo RF9, campo 6, non risultino già comprensivi della quota di dette riserve e fondi imputati al capitale sociale o fondo di dotazione, occorrerà procedere all'aumento, per un pari ammontare, dell'importo da indicare nel rigo RF13 e/o nel rigo RF14.
Si precisa che l'assoggettamento a imposta sostitutiva riguarda anche i soggetti che intendono trasferire, ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. n. 460 del 1997, l'unica azienda posseduta ad un ente non commerciale o ad una Organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS).
L'importo complessivo dell'imposta sostitutiva, da indicare nel **rigo RF15**, va versato in tre rate: la prima, nella misura del 9 per cento, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte relative alla presente dichiarazione; le altre, rispettivamente, nella misura del 50 e del 41 per cento, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte relative alle due dichiarazioni successive. Sugli importi rateizzati non sono dovuti interessi.
Nel **rigo RF16** va indicato l'importo della prima rata.
Per il versamento dell'imposta sostitutiva va utilizzato il seguente codice tributo:
1670 – "Imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio (art. 1 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 467)".
Si ricorda che l'applicazione dell'imposta sostitutiva non opera nei confronti delle società e degli enti totalmente partecipati dallo Stato.
Si precisa, altresì, che sono da considerare escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva le riserve indivisibili di cui all'art. 12 della legge n. 904 del 1977 e le riserve indisponibili iscritte ai sensi dell'art. 2426, punto 4, del c.c. (cosidetto "equity method").

Le Sezz. IV e V attengono agli adempimenti formali cui le società e gli enti sono tenuti in via transitoria e in sede di prima applicazione delle nuove regole concernenti la disciplina del credito d'imposta sui dividendi introdotte dal richiamato D.Lgs n. 467 del 1997.
Nella **Sez. IV** (Prospetto per la determinazione degli ammontari iniziali delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir), vanno indicati, in attuazione delle disposizioni recate dall'art. 3, comma 4, del citato D.Lgs n. 467 del 1997, i dati rilevanti per la quantificazione degli ammontari iniziali – rilevati cioè alla data di inizio del secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 - delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir ai fini dell'attribuzione dei crediti d'imposta (ordinari e limitati) ai soci in sede di distribuzione degli utili e delle riserve e fondi.
In particolare:
- nel **rigo RF17, colonna 1**, va indicato l'importo delle riserve e fondi di cui al campo 6 di rigo RF7. Tale importo va assunto al netto della parte eventualmente costituita dalle riserve e fondi assoggettati a imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 8, comma 1, della legge n. 408 del 1990 e ai sensi dell'art. 22, comma 4, del D.L. n. 41 del 1995 (al netto dell'imposta sostitutiva). L'ammontare corrispondente al 56,25 per cento, da riportare in **colonna 2**, concorre alla formazione delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta ordinari;
- nel **rigo RF18, colonna 1**, va indicato l'importo delle riserve e fondi di cui al campo 6 di rigo RF7-bis e, in **colonna 3**, l'ammontare corrispondente al 56,25 per cento, che concorre alla formazione delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta limitati;
- nel **rigo RF19, colonna 1**, va indicato l'importo delle riserve e fondi di cui al campo 6 di rigo RF7, assoggettato a imposta sostitutiva, ai sensi del citato art. 8, comma 1, della legge n. 408 del 1990 (al netto dell'imposta sostitutiva) e, in **colonna 2**, l'ammontare corrispondente al 25 per cento, che concorre alla formazione delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta ordinari;
- nel **rigo RF20, colonna 1**, va indicato l'importo delle riserve e fondi di cui al campo 6 di rigo RF7, assoggettato ad imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 22, comma 4, del D.L. n. 41 del 1995 (al netto dell'imposta sostitutiva) e, in **colonna 2**, l'ammontare corrispondente al 25 per cento, che concorre alla formazione delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta ordinari;
- nel **rigo RF21, colonna 1**, va indicato l'importo delle riserve e fondi indicato in colonna 1 del rigo RF13; in **colonna 2**, l'ammontare dell'imposta sostitutiva del 5,6 per cento applicata su tali riserve e fondi e indicata in colonna 2 del rigo RF13, che concorre alla formazione delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta ordinari; in **colonna 3**, l'ammontare delle imposte corrispondenti a dette riserve e fondi, nella misura del 49,84 per cento, che concorre alla formazione dell'ammontare delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta limitati;
- nel **rigo RF22, colonna 1**, va indicato l'importo delle riserve e fondi indicato in colonna 1 del rigo RF14; in **colonna 2**, l'ammontare dell'imposta sostitutiva del 2,2 per cento applicata su tali riserve e fondi e indicata in colonna 2 del suddetto rigo RF14, che concorre alla formazione delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta ordinari; in **colonna 3**, l'ammontare delle imposte corrispondenti a dette riserve e fondi, nella misura del 55,24 per cento, che concorre alla formazione dell'ammontare delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta limitati;
- nel **rigo RF23, colonna 1**, l'importo della franchigia di cui al campo 6 di rigo RF12, e, in **colonna 2**, l'ammontare delle imposte, nella misura del 5,625 per cento, che concorre alla formazione dell'ammontare delle imposte da utilizzare per l'attribuzione ai soci di crediti d'imposta ordinari. Detto importo rappresenta la prima quota (un decimo) delle imposte spettanti ai sensi dell'art. 3, comma 4, lett. d), del D.Lgs. n. 467 del 1997, pari al 56,25 per cento del predetto importo di rigo RF12;
- nel **rigo RF24** vanno indicati gli importi totali.

Agli effetti di cui sopra deve tenersi conto delle riserve e fondi imputati al capitale sociale o fondo di dotazione, se già non compresi negli importi indicati nei rispettivi righi.

Nella **Sez. V** vanno indicati gli incrementi degli importi iniziali, indicati nel rigo RF24. Detti incrementi, corrispondenti alle imposte liquidate, accertate e applicate dall'inizio del secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 fino alla data di presentazione della dichiarazione, assumono rilievo semprechè si riferiscano ai redditi dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996. Vanno altresì indicati i decrementi relativi agli utili o alle riserve la cui distribuzione è stata deliberata nel predetto lasso di tempo.
Per l'individuazione dell'ammontare delle imposte disponibili, si ricorda che rilevano le imposte liquidate, accertate o applicate entro la data della delibera di distribuzione. Tuttavia, nel caso in cui la delibera abbia ad oggetto gli utili dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione, può tenersi conto anche delle imposte liquidate nella dichiarazione stessa ancorchè presentata in data successiva alla delibera e di quelle che concorrono alla formazione delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, di cui ai righi RF27, RF26 e RF29, dandone segnalazione in dichiarazione barrando la casella 5, nonché dei versamenti integrativi di cui al rigo RF28, dandone segnalazione in dichiarazione barrando la casella 6. Analogamente dicasi, nel caso in cui la delibera abbia ad oggetto la distribuzione di riserve in sospensione d'imposta, potendo tenersi conto delle imposte liquidabili nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui interviene la delibera di distribuzione.
In particolare:
- nel **rigo RF25, colonna 1,** va indicato l'utile distribuito, e in **colonna 2,** la data della delibera di distribuzione, nelle **colonne 3** e **4**, le imposte utilizzate ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta (ordinario e/o limitato) pari al 58,73 per cento, delle somme distribuite, attribuito ai soci o associati.
- nel **rigo RF26, colonna 1,** vanno indicati i proventi che, per effetto di norme contenute nel Tuir (in particolare gli artt. 96, 96-bis e 106) o di leggi speciali (in particolare il D.Lgs n. 358 del 1997 e il D. Lgs n. 466 del 1997) non concorrono a formare il reddito e per i quali è consentito computare le imposte ad essi riferibili tra quelle che consentono l'attribuzione di un credito d'imposta limitato, e, in **colonna 4**, l'importo, pari al 58,73 per cento di detti proventi o, se inferiore, dell'utile d'esercizio;
- nel **rigo RF27, colonna 3,** vanno indicate le imposte liquidate nella dichiarazione relative al reddito complessivo imponibile e le imposte applicate a titolo sostitutivo. Dette imposte (IRPEG) vanno assunte al netto degli importi, da indicare in **colonna 4,** corrispondenti sia al credito d'imposta riferibile agli utili percepiti nell'esercizio e formati ai sensi dell'art. 96-bis, comma 4, del Tuir, nel testo vigente prima delle modifiche recate dal D.Lgs n. 467 del 1997, sia al credito d'imposta figurativo, di cui all'art. 106-bis, introdotto nel Tuir dal predetto D.Lgs n. 467. Si fa presente che, qualora nell'esercizio cui si riferisce la presente dichiarazione sia stata deliberata la distribu-

zione di riserve e fondi in sospensione, l'imposta liquidata sul reddito complessivo va prioritariamente ridotta, fino a concorrenza del suo ammontare, dell'imposta riferibile all'importo recuperato a tassazione;

- nel **rigo RF28** vanno indicati gli importi dei versamenti integrativi delle imposte, ai sensi dell'art. 105-bis, relativi all'utile dell'esercizio;
- Nel **rigo RF29**, **colonna 1**, vanno indicate le perdite dell'esercizio in corso al 31 dicembre 1996 e di quelli precedenti, che hanno compensato il reddito dell'esercizio, e, in **colonna 4**, l'importo delle imposte pari al 37 per cento di tali perdite;
- dal rigo **RF30** al rigo **RF33, colonna 1**, vanno indicate le riserve e fondi distribuiti dall'inizio del secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 fino alla data di presentazione della dichiarazione, e, in **colonna 2**, la data della delibera di distribuzione; nelle **colonne 3 e 4**, gli importi delle imposte utilizzate ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta (ordinario o limitato) attribuito ai soci o associati.

13

MOD. 760/RG - CALCOLO DELLE IMPOSTE ED ESTREMI DEI VERSAMENTI

ILOR

Nel **rigo RG1** va indicato il reddito di rigo RA66 del Mod. 760/RA.
Nel **rigo RG2** va indicato il reddito soggetto all'aliquota ordinaria del 16,2 per cento e nel **rigo RG3** quello soggetto ad aliquota agevolata.
Nel **rigo RG5** va indicato, fino a concorrenza dell'importo di rigo RG4, l'ammontare dei crediti d'imposta di cui al Mod. 760/RD.
Nel **rigo RG6** va indicato l'ammontare dell'eccedenza dell'ILOR e/o dell'IRPEG, per le quali nella precedente dichiarazione, è stato chiesto il computo in diminuzione delle imposte dovute, utilizzato ai fini del versamento dell'ILOR.
Nei **righi RG7** e **RG8**, **campo 1**, va indicato l'importo delle eccedenze dei crediti dell'IRPEG e /o dell'ILOR, cedute al dichiarante dall'ente o società appartenenti allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973, utilizzate per il versamento della prima e della seconda rata di acconto dell'ILOR (vedere in **Appendice** la voce "Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973)"). Qualora l'importo indicato in tali campi sia inferiore alle rate d'acconto dovute, indicate nel **campo 5**, la differenza, da versare con le modalità previste per le imposte sui redditi, va indicata nel **campo 4**
Nel **rigo RG9** o nel **rigo RG10** va indicato l'importo dell'ILOR dovuta o dell'ILOR a credito, corrispondente alla differenza tra l'importo di rigo RG4 e la somma dei righi da RG5 a RG8.
Per la determinazione dell'ILOR da versare a saldo ovvero da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo successivo o da chiedere a rimborso, occorre compilare i righi da RG40 a RG44.

IRPEG

Nel **rigo RG11** o **RG12** va indicato il reddito o la perdita di rigo RA49 o RA50.
Nel **rigo RG13** va indicato il credito d'imposta sui dividendi distribuiti ai soci o partecipanti dalle società o dagli enti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87 (vedere in **Appendice** la voce "Crediti di imposta").
Nel **rigo RG14** va indicato il credito di imposta sui proventi percepiti in rapporto alla partecipazione a fondi comuni di investimento (vedere in **Appendice** la voce "Crediti di imposta").
Nel **rigo RG15** va indicato l'ammontare delle perdite di periodi di imposta precedenti (ma non oltre il quinto), per l'intero importo che trova capienza in quello risultante dalla somma algebrica dei righi da RG11 a RG14. Detto ammontare può tuttavia essere computato in diminuzione del reddito in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta (compreso l'importo relativo ai crediti d'imposta indicato nell'apposito spazio di **rigo RG23**, riferibili agli utili ex art. 96-bis, comma 4), ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e dalle eccedenze di imposta del precedente periodo.
Nel **rigo RG16** va indicato il reddito imponibile o la perdita, risultante dalla somma algebrica tra l'importo di rigo RG11 o di rigo RG12 e gli importi dei righi da RG13 a RG15.
Qualora detto risultato sia una perdita, la stessa va diminuita dei proventi esenti dall'imposta, per la parte del loro ammontare - da indicare nell'apposito spazio - che eccede i componenti negativi non dedotti per effetto dell'applicazione degli artt. 63 e 75, commi 5 e 5-bis.

Riservato ai soggetti non operativi

Le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata nonché le società e gli enti commerciali non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che sono considerati, agli effetti dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come sostituito dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996, non operativi e che dichiarano, nel rigo RG16, un reddito che, pur aumentato degli importi che non concorrono a formare il reddito per effetto di specifiche disposizioni agevolative, è inferiore al reddito imponibile minimo (rigo RA75, colonna 5, del "Prospetto per la verifica dell'operatività e per la determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti considerati non operativi"), sono soggette, ai sensi del comma 4 del citato art. 30, alla determinazione induttiva del reddito anche mediante l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 41-bis del DPR n. 600 del 1973, fermo restando la possibilità di fornire la prova contraria.
Al fine di evitare l'accertamento induttivo di cui al menzionato comma 4, il contribuente può adeguare l'importo di rigo RG16 al predetto reddito imponibile minimo anche mediante la riduzione delle perdite di periodi di imposta precedenti di rigo RG15, che, in tal caso, vanno indicate per un importo corrispondente all'eccedenza del reddito complessivo (rigo RG11 o RG12 aumentato dei righi RG13 e RG14) rispetto al suddetto reddito imponibile minimo.

Nel **rigo RG17** va indicato il reddito soggetto all'aliquota ordinaria del 37 per cento e nel **rigo RG18** quello soggetto ad aliquota ridotta al 19 per cento, ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 466 del 1997.
Nel **rigo RG19** va indicato il reddito soggetto ad aliquota ridotta per effetto di altri provvedimenti agevolativi.
Al riguardo, si ricorda che per le società e gli enti che hanno ottenuto, a partire dal 12 giugno 1994 e fino al 31 dicembre 1997, l'ammissione alla quotazione alla borsa o negli altri mercati regolamentati l'aliquota è ridotta al 21 per cento, ai sensi dell'art. 5 del D.L. n. 357 del 1994; si precisa, altresì, che ove tali società ed enti fruiscano anche delle agevolazioni previste dall'art. 105 del DPR n. 218 del 1978 o dalla legge 29 gennaio 1986, n. 26, la riduzione a metà dell'IRPEG opera con riferimento alla suddetta aliquota del 21 per cento.

I soggetti che fruiscono della riduzione sia dell'aliquota al 19 per cento, ex art. 1 del D.Lgs n. 466, che di quella al 21 per cento, ex art. 5 del DL n. 357 del 1994, applicano il 21 per cento sulla parte di reddito eccedente quello assoggettato al 19 per cento.
Per i soggetti il cui reddito imponibile è assoggettabile, in parte, ad aliquota agevolata, ad esempio al 18,50 per cento, ex art. 105 del D.P.R. n. 218 del 1978, e in parte ad aliquota ordinaria, l'aliquota del 19 per cento, per effetto dell'art. 1 del D.Lgs n. 466, va applicata sulla parte di reddito assoggettabile al 19 per cento, proporzionalmente riferibile al reddito soggetto ad aliquota ordinaria.
Si abbia ad esempio la seguente situazione:

– Reddito soggetto al 18,50 per cento	**1.000**
– Reddito soggetto al 37 per cento	**2.000**
– Reddito complessivo imponibile	**3.000**

di cui, assoggettabile all'aliquota ridotta al 19 per cento	**900**

Tale importo va assoggettato al 19 per cento per la parte riferibile, proporzionalmente, al reddito da assoggettare al 37 per cento

$$\frac{2.000 \times 900}{3.000} = 600$$ **riferibile al reddito da assoggettare al 37 per cento.**

Pertanto:

– Reddito soggetto al 18,50 per cento	**1.000**
– Reddito soggetto al 19 per cento cento	**600**
– Reddito soggetto al 37 per cento	**1.400**
– Reddito complessivo imponibile	**3.000**

Nel **rigo G21** vanno indicate le detrazioni di imposta, fino a concorrenza dell'importo di rigo RG20.

Le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), che abbiano effettuato erogazioni liberali in denaro in favore dei partiti e movimenti politici per importi compresi tra 500.000 e 50 milioni di lire mediante versamento bancario o postale possono indicare nel rigo RG21 , a titolo di detrazione d'imposta per oneri, un importo pari al 22 per cento delle suddette erogazioni.
Si ricorda che, per effetto della modifica apportata dall'art. 49 del D.Lgs. n. 446 del 1997, per gli oneri sostenuti dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 1998, la percentuale di detrazione è stata ridotta al 19 per cento.

In tale rigo le cooperative edilizie a proprietà indivisa devono indicare, l'ammontare delle detrazioni di cui all'art. 17, comma 3, del D.Lgs.n. 504 del 1992.

Nel rigo RG22 va indicata l'imposta netta pari alla differenza tra i righi RG20 e RG21. Qualòra l'ammontare di rigo RG21 sia superiore a quello di rigo RG20 nel rigo RG22 va indicato zero.
Nel **rigo RG23** va indicato l'importo di rigo RG13.
I soggetti che hanno percepito utili distribuiti da società "madri" derivanti da dividendi di società "figlie" residenti nella UE, per i quali si rende applicabile il comma 4 dell'art. 96-bis, nel testo vigente anteriormente alla modifica introdotta dal D.Lgs. n. 467 del 1997 - cioè fino all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 - devono indicare nell'apposito spazio la parte di credito di imposta riferibile a detti utili.
Nel **rigo RG24** va indicato l'importo di rigo RG14.
Nel **rigo RG25** va indicato il credito per le imposte pagate all'estero sui redditi prodotti all'estero compresi nella presente dichiarazione o in precedenti dichiarazioni; detto credito va determinato, ai sensi dell'art. 15, sulla base delle imposte pagate all'estero dal dichiarante e, pro-quota, di quelle pagate dalle società di persone o dai GEIE cui esso partecipa, così come risulta dall'apposito prospetto rilasciato dai citati soggetti (vedere in **Appendice** la voce "Crediti di imposta").

Nel **rigo RG26** vanno indicati:
- il credito d'imposta di cui agli artt. 4, comma 5, della legge n. 408 del 1990, 26, comma 5, della legge n. 413 del 1991 e 3, comma 142, della legge n. 662 del 1996, nel caso in cui il saldo attivo di rivalutazione o la riserva di regolarizzazione previsti da tali leggi vengano attribuiti ai soci o partecipanti;
- **il credito d'imposta, pari a lire diecimila, nel caso in cui il questionario relativo agli studi di settore sia stato inviato su supporto magnetico;**
- il credito d'imposta per i registratori di cassa, nei casi previsti dall'art. 14, comma 15, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (vedere in **Appendice** la voce "Crediti di imposta").

Nel **rigo RG30** va indicata la maggiorazione di conguaglio di cui all'art. 105, nel testo vigente anteriormente alla modifica introdotta dal D.Lgs. n. 467 del 1997, dovuta dalla società o ente erogante nelle ipotesi e nei limiti sottoindicati:

- nella misura pari ai 9/16 delle somme distribuite prelevate da riserve o altri fondi (esclusi quelli che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e quelli che in caso di distribuzione non concorrono a formare il reddito imponibile dei soci o partecipanti) formati a partire dall'esercizio in corso al 1° dicembre 1983 per le società di capitali, e dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1988 per gli enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lett. b), con utili o proventi non assoggettati all'IRPEG;
- nella misura pari al 15 per cento delle somme distribuite prelevate da riserve o altri fondi (esclusi quelli che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e quelli che in caso di distribuzione non concorrono a formare il reddito imponibile dei soci o partecipanti) già esistenti alla fine dell'esercizio chiuso prima del 1° dicembre 1983 o dell'esercizio chiuso prima del 1° gennaio 1988 per gli enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lett. b), o formate con utili o proventi dell'esercizio stesso;
- nella misura pari ai 9/16 delle somme distribuite qualora sia stata omessa l'indicazione delle riserve.

Le riserve o altri fondi dai quali sono prelevate le somme distribuite dalle società costituite anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 1° marzo 1986, n. 64 o dalle società operanti nelle province di Trieste e Gorizia, sono formati con utili fruenti dell'agevolazione di cui all'art. 105 del DPR 6 marzo 1978, n. 218 o all'art. 2 della legge 29 gennaio 1986, n. 26, la maggiorazione di conguaglio è ridotta alla metà.

In caso di successivo accertamento del reddito imponibile in misura più elevata e di successivo recupero a tassazione delle riserve, l'IRPEG dovuta dalla società o dall'ente nei periodi di imposta in cui il relativo accertamento si è reso definitivo è ridotta, ai sensi dell'art. 107, di un importo pari, rispettivamente, all'imposta sulla differenza tra reddito accertato e reddito dichiarato e comunque non superiore alla maggiorazione di conguaglio a suo tempo operata, e all'imposta corrispondente all'ammontare recuperato a tassazione, aumentato degli interessi di cui all'art. 44 del DPR n. 602 del 1973. L'importo di tale riduzione va indicato nel **rigo RG31.**
In tale rigo va altresì indicato l'ammontare della maggiorazione di conguaglio che la società ha eventualmente pagato, in aggiunta ai dividendi, a soci residenti in Francia, Germania, Paesi Bassi in applicazione delle vigenti Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi. Si precisa che l'ammontare dell'imposta di conguaglio pagata ai predetti soci può essere scomputata sempreché il dichiarante abbia correttamente indicato detta imposta, afferente i dividendi erogati, nella presente o in una precedente dichiarazione.
Nel **rigo RG32** vanno indicati i versamenti integrativi delle imposte che devono essere effettuati qualora ricorrano le condizioni previste dall'art. 105-bis, introdotto nel TUIR dal D.Lgs. n. 467 del 1997, nel caso in cui la società o l'ente abbia attribuito il credito d'imposta ai soci per le somme distribuite sull'utile dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 in misura eccedente le imposte disponibili.
Nel **rigo RG34** va indicato, fino a concorrenza della somma dei righi RG32 e RG33, l'ammontare dei crediti di imposta di cui al Mod. 760/RD.
Nel **rigo RG35** va indicato l'ammontare dell'eccedenza dell'ILOR e/o dell'IRPEG, delle quali il contribuente ha chiesto nella precedente dichiarazione, il computo in diminuzione delle imposte dovute, utilizzato ai fini del versamento dell'IRPEG.
Nei **righi RG36 e RG37, campo 1**, va indicato l'importo delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute al dichiarante dall'ente o società appartenenti allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973 e che il dichiarante utilizza per il versamento della prima e della seconda rata di acconto dell'IRPEG. Qualora l'importo indicato in tali campi sia inferiore alle rate di acconto dovute, di cui al **campo 5**, la differenza, da versare con le modalità previste per le imposte sui redditi, va indicata nel **campo 4**.
Si precisa che la somma degli importi indicati nei righi RG6 e RG35 deve in ogni caso corrispondere alla somma dei crediti ILOR e IRPEG, dei quali, nella precedente dichiarazione, il contribuente ha chiesto il computo in diminuzione delle imposte dovute.
Nel **rigo RG38** o nel **rigo RG39** va indicato l'importo dell'IRPEG dovuta o dell'IRPEG a credito, corrispondente alla differenza tra la somma dei righi RG32 e RG33 e la somma dei righi da RG34 a RG37.
Con riguardo al **rigo RG39**, si fa presente che le società e gli enti che espongono un'eccedenza d'imposta e che hanno percepito utili che si considerano, in tutto o in parte, formati con dividendi cosiddetti "comunitari", devono rideterminare l'eccedenza stessa, per effetto dell'art. 96-bis, comma 4, confrontando il credito d'imposta sui dividendi cosiddetti "comunitari" indicato nell'apposito spazio di rigo RG23, con l'ammontare dell'imposta di rigo RG22.
Se l'imposta di rigo RG22 è superiore o uguale al credito d'imposta sui dividendi "comunitari", spetta l'eccedenza di rigo RG39; se è inferiore a detto credito, occorre calcolare la misura dell'eccedenza e ridurre l'importo di rigo RG39 dell'eccedenza medesima.
L'importo del credito d'imposta, riferibile ai dividendi cosiddetti "comunitari", diminuito della predetta eccedenza, concorre alla formazione delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, nel testo modificato dal D. Lgs n. 467 del 1997.
Per la determinazione dell'IRPEG da versare a saldo ovvero da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo di imposta successivo o da chiedere a rimborso, occorre compilare i righi da RG40 a RG48.
Si ricorda che il contribuente, per effetto dell'art. 2 del DL n. 417 del 1991, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, può operare la compensazione tra l'IRPEG e l'ILOR e per effetto dell'art. 2 del D.Lgs. n. 358 del 1997, può operare la compensazione tra l'imposta sostitutiva dovuta e l'IRPEG e/o l'ILOR a credito.
I soggetti per i quali non si verifica il presupposto per operare detta compensazione, o che non intendono avvalersene, devono compilare:
- il rigo **RG41**, **campo 3**, per l'ILOR dovuta, indicata nel rigo RG9. Nel **campo 1** di tale rigo va indicato l'importo delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute al dichiarante dall'ente o società appartenente allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973 e che il dichiarante utilizza per il versamento del saldo dell'ILOR. Qualora l'importo indicato in tale campo sia inferiore a quello di cui al **campo 3**, la differenza, da versare con le modalità previste per le imposte sui redditi, va indicata nel **campo 2**;
- il **rigo RG42**, per la parte dell'ILOR a credito, indicata nel rigo RG10, da computare in diminuzione delle imposte, relative al periodo d'imposta successivo e il **rigo RG43**, per la parte di cui si chiede il rimborso;

- il **rigo RG44**, per la parte dell'ILOR a credito che il dichiarante cede a società e ente appartenenti allo stesso gruppo, ai sensi dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973;
- il **rigo RG45**, **campo 3**, per l'IRPEG dovuta, indicata nel rigo RG38. Nel **campo 1** di tale rigo va indicato l'importo delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute al dichiarante dall'ente o società appartenente allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973 e che il dichiarante utilizza per il versamento del saldo dell'IRPEG. Qualora l'importo indicato in tale campo sia inferiore a quello di cui al **campo 3**, la differenza, da versare con le modalità previste per le imposte sui redditi, va indicata nel **campo 2**;
- il **rigo RG46**, per la parte del credito dell'IRPEG, indicata nel rigo RG39, da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo successivo e il **rigo RG47**, per la parte di cui si chiede il rimborso;
- il **rigo RG48**, per la parte dell'IRPEG a credito che il dichiarante cede a società e ente appartenenti allo stesso gruppo, ai sensi dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973.

I soggetti che, ricorrendone le condizioni, si avvalgono della compensazione tra l'ILOR a credito e l'IRPEG dovuta e/o l'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, nonché tra l'IRPEG a credito e l'ILOR dovuta e/o la predetta imposta sostitutiva, devono indicare, nel rigo RG40, l'importo delle imposte compensate.

Si abbiano i seguenti esempi:

Ilor a credito	**50**
Irpeg a credito	**30**
Imposta sostitutiva che si intende compensare	**(80)**
Importo compensato da indicare nel rigo RG40	**80**
Ilor a credito	**100**
Irpeg dovuta	**(30)**
Imposta sostitutiva che si intende compensare	**(10)**
Importo compensato da indicare nel rigo RG40	**40**

La compensazione, una volta effettuata, può determinare l'ILOR dovuta o a credito ovvero l'IRPEG dovuta o a credito e, a seconda dell'ipotesi che si verifica, va compilato il prospetto tenendo conto dei chiarimenti sopra forniti.
Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2 della legge 18 aprile 1986, n. 121, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione annuale non sono dovute o, se il saldo è negativo, non sono rimborsabili se i relativi importi non superano lire 20.000.
Nel rigo **RG49, colonna 1**, va indicato il numero di rate in cui il contribuente intende effettuare il pagamento delle imposte risultanti a saldo e acconto. In **colonna 5**, va indicato l'importo complessivo delle imposte risultanti dalla presente dichiarazione (righi RG41 e RG45, colonna 2, RP3, RF16, RH10 e RK20) versate con la delega unica di pagamento (mod. F24). Nel caso in cui il contribuente utilizzi più deleghe vanno indicati gli estremi dell'ultimo versamento sommando i relativi importi. Qualora con la citata delega siano effettuati anche versamenti di imposte diverse da quelle risultanti dalla presente dichiarazione (ad es. IVA) ovvero di acconti dell'IRPEG, dell'IRAP, ecc., nella **colonna 4** va indicato l'importo complessivo risultante dalla delega.
Per ulteriori chiarimenti vedere in **Appendice** la voce "Versamenti delle imposte".

14 MOD. 760/RH - IMPOSTA SOSTITUTIVA DI CUI AL D.LGS. N. 358 DEL 1997

Il presente modello va compilato dai soggetti che hanno realizzato plusvalenze derivanti dalle operazioni di riorganizzazione delle attività produttive indicate nel capo I del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 (cessioni e conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento, fusioni, scissioni e scambi di partecipazioni), e che optano per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.
In caso di conferimenti di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 358 del 1997 l'opzione deve risultare dall'atto di conferimento. In ogni altro caso l'opzione viene esercitata compilando il presente modello.
In particolare, l'art. 2 di tale decreto legislativo stabilisce che l'imposta sostitutiva deve essere versata in un massimo di cinque rate annuali di pari importo: la prima, con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta nel quale è stata realizzata la plusvalenza ovvero hanno avuto effetto le operazioni di fusione e di scissione, le altre, con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai quattro periodi di imposta successivi. Il versamento rateale non comporta il pagamento di somme a titolo di interessi.
Gli importi di ciascuna rata da versare possono essere compensati con i crediti di imposta concessi alle imprese, indicati nel Mod. 760/RD, e con le eccedenze di imposta risultanti dalla dichiarazione dei redditi (mod. 760/RG).
Nel **rigo RH1** vanno indicate le plusvalenze derivanti dalla cessione di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.
Nel **rigo RH2** vanno indicate le plusvalenze derivanti dai conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.
Nel **rigo RH3** vanno indicate le plusvalenze derivanti da scambi di partecipazioni.
Nel rigo **RH4** vanno indicati i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della imputazione dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione o scissione assoggettati all'imposta sostitutiva.
Nel **rigo RH5** va indicato il totale delle plusvalenze e dei maggiori valori indicati nei righi precedenti.
Nel **rigo RH6**, col. 1, va indicata l'imposta sostitutiva, risultante dall'applicazione dell'aliquota del 27 per cento sull'ammontare indicato nel rigo precedente; nella casella "N. RATE", va indicato il numero di rate con cui si intende versare l'imposta sostitutiva stessa e, nella col. 3, va indicato l'importo della prima rata, che può essere compensato, in parte o tutto:
- con i crediti di imposta concessi alle imprese, da indicare al **rigo RH7;**
- con le eccedenze, risultanti dal Mod. 760/RE, da indicare al **rigo RH8;**
- con le eccedenze di ILOR e/o di IRPEG, risultanti dai righi RG10 e RG39 del Mod. 760/RG, da indicare al rigo **RH9.**

Nel **rigo RH8** va indicato l'importo delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute al dichiarante dall'ente o società appartenente allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973 e che il dichiarante utilizza per il versamento della rata.
Nel **rigo RH9** va indicato l'importo compensato con l'IRPEG e/o ILOR nel rigo RG40.
Nel **rigo RH10** va riportata la differenza tra il rigo RH6 e la somma dei righi RH7, RH8 e RH9.
Per il versamento dell'imposta sostitutiva va utilizzato il seguente codice tributo: 1665 - "Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di azienda o di partecipazione di controllo o di collegamento".
Gli estremi del versamento effettuato non vanno indicati nel quadro in esame. Il versamento complessivo delle imposte dovute risultanti dalla dichiarazione (Irpeg, Ilor, Imposta sul patrimonio netto, imposte sostitutive, Irap, ecc.) deve essere indicato unicamente nel modello 760/RG al **rigo RG49.**

15 MOD. 760/RK - IMPOSTA SUL PATRIMONIO NETTO

Il Modello 760/RK va utilizzato per dichiarare il patrimonio netto su cui applicare l'imposta istituita dal D.L. 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461.
Si ricorda che l'applicazione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, già prorogata all'esercizio in corso al 30 settembre 1995, è stata ulteriormente prorogata dall'art. 3, comma 110, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, fino all'esercizio in corso al 30 settembre 1997.
Sono escluse da tali proroghe le società cooperative agricole, di piccola pesca e sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, e loro consorzi, nonché le cooperative di garanzia e i consorzi di garanzia collettiva fidi, costituiti anche sotto forma di società cooperative o consortili di cui all'art. 155, comma 4, del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.
In base alle disposizioni dell'art. 9 del DM 7 gennaio 1993, concernente le modalità di attuazione delle disposizioni recate dal citato D.L. n. 394 del 1992, il Mod. 760/RK deve essere presentato unitamente al modello di dichiarazione dei redditi nel quale va inserito.
Il Modello si compone di due sezioni: la prima riguarda la determinazione dell'imponibile e la seconda il calcolo dell'imposta patrimoniale dovuta, nonché i versamenti dell'imposta stessa.

Imposta patrimoniale

Nella **sezione I** va indicato il patrimonio netto, come risulta dal bilancio, diminuito dell'utile dell'esercizio.
Qualora il bilancio non sia stato redatto, non sussistendone l'obbligo, come nel caso di fusione o di trasformazione, o non sia stato approvato, essendo scaduti i termini di appro-

vazione dello stesso, occorre assumere gli elementi desumibili dalle scritture contabili alla data di chiusura del periodo d'imposta.
Nei **righi** da **RK1** a **RK11** vanno indicati gli ammontari delle voci ivi previste.
Si precisa che in caso di imputazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 467 del 1997 alle riserve esistenti alla chiusura dell'esercizio, queste ultime vanno assunte al netto dell'imposta stessa.
Al fine di stabilire quali fondi vanno inclusi, nel **rigo RK7**, tra le poste del patrimonio netto, occorre avere riguardo alla natura degli stessi, nel senso che essi vanno ricompresi allorché non siano destinati alla copertura di specifici oneri o passività ovvero non costituiscano poste rettificative dell'attivo.
Si ricorda che l'art. 2, comma 1, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 679, ha previsto che, a decorrere dall'esercizio in corso al 1° ottobre 1994, le società cooperative e loro consorzi sono assoggettati all'imposta sul patrimonio netto delle imprese anche per la parte, costituita dalle riserve indivisibili di cui all'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904.
Nel **rigo RK12** va indicato l'importo escluso dall'imponibile in applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 3, comma 111, della legge n. 549 del 1995.
Per effetto di tale norma, in caso di incremento dell'ammontare complessivo del capitale sociale (o del fondo di dotazione) e delle riserve aventi natura di capitale di cui all'art. 44, comma 1, del Tuir, rispetto al corrispondente ammontare complessivo risultante dal bilancio dell'esercizio in corso alla data del 30 settembre 1995, non si tiene conto, nel computo della base imponibile, della parte di detto incremento derivante da conferimenti in denaro.
A tali fini si precisa che l'esclusione in parola opera anche nell'ipotesi in cui i conferimenti in denaro siano utilizzati a parziale o totale copertura di perdite di bilancio ovvero per la ricostituzione del capitale sociale ridotto ai sensi degli artt. 2446 o 2447 del cod. civ.
Con specifico riferimento alle banche ed alle società cooperative e loro consorzi sono state previste due ulteriori regole di esclusione. In particolare, per le banche non concorre alla formazione della base imponibile il valore di bilancio delle passività, anche sotto forma di obbligazioni o di altri titoli similari, indicate nell'art. 1, comma 3-ter, del D.L. n. 394 del 1992, emesse successivamente al 31 dicembre 1995.
Per le società cooperative e loro consorzi non si tiene conto dell'incremento delle riserve indivisibili di cui all'art. 12 della legge n. 904 del 1977.
Si ricorda, inoltre, che il decremento della base imponibile, prevista dall' art. 3, comma 111, della legge n. 549 del 1995, non si applica per i soggetti che si sono costituiti dopo il 15 settembre 1995.

Il **rigo RK14** va compilato dai soggetti che alla fine dell'esercizio possiedono da almeno tre mesi direttamente o indirettamente, cioè tramite soggetti non residenti, azioni, titoli similari o quote di partecipazione in società o enti soggetti alla stessa imposta.
A tal fine hanno rilevanza anche le azioni sottoscritte, per effetto dell'esercizio del diritto di opzione e nei limiti del diritto medesimo, nel corso dell'ultimo trimestre dell'esercizio, ma in relazione ad azioni possedute da almeno tre mesi alla fine dell'esercizio stesso.
Per i suddetti soggetti il comma 4 dell'art. 1 del citato D.L. n. 394 del 1992 stabilisce che il patrimonio netto deve essere diminuito del valore contabile delle azioni, titoli similari o quote o, se minore, di un valore pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto della società o ente partecipato direttamente o indirettamente tramite soggetto non residente.
Pertanto, l'importo di **rigo RK13** deve essere diminuito del minor importo tra il valore contabile delle azioni, titoli similari o quote possedute e quello corrispondente alla percentuale di possesso, diretto o indiretto, applicata al patrimonio netto della società o ente partecipato direttamente o indirettamente, risultante dall'ultimo bilancio approvato.

Nella **Sezione II** va indicato l'ammontare dell'imposta dovuta, l'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione, gli estremi dei versamenti degli acconti e l'importo del saldo dovuto nonché le eventuali somme da chiedere a rimborso.
Nel rigo **RK16** va indicata l'imposta che risulta dall'applicazione dell'aliquota del 7,5 per mille all'importo di rigo RK15.
Si ricorda che in caso di compilazione del **rigo RK14** l'imposta dovuta, per effetto dell'art. 1, comma 4, ultimo periodo, del D.L. n. 394, non può comunque essere inferiore all'1 per mille del patrimonio netto indicato nel rigo RK13, quindi senza tener conto delle diminuzioni dipendenti dalle partecipazioni possedute.
Se il periodo di imposta è superiore o inferiore ai dodici mesi, l'imposta da indicare nel rigo RK16 va ragguagliata alla durata di detto periodo, considerando come mese intero la frazione di esso superiore a 15 giorni.
L'imposta non è dovuta se l'ammontare di detto rigo non supera l'importo di lire centomila.
Nel **rigo RK17** va indicato l'importo della eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione.
Nei righi **RK18** e **RK19** vanno indicati gli importi della prima e seconda rata di acconto versati, riportando, negli appositi spazi, gli estremi dei versamenti, cioè la data e il codice dell'ufficio postale o del concessionario desunti dalle attestazioni e/o dalle distinte di versamento.
La differenza tra l'importo indicato nel rigo **RK16** e il totale degli importi indicati nei righi **RK17, RK18** e **RK19** va indicata, se positiva, nel rigo **RK20** in quanto costituisce l'imposta a saldo, e va indicata, se negativa, nel rigo **RK21.**
Qualora l'importo di rigo RK16 sia non superiore a lire 100.000, il totale degli importi dei righi RK17, RK18 e RK19 va indicato nel rigo RK21.
Il versamento dell'imposta sul patrimonio netto, a norma dell'art. 17 e seguenti del D.Lgs. n. 241 del 1997, può essere effettuato direttamente presso gli sportelli di qualsiasi concessionario o presso qualsiasi banca o ufficio postale abilitato mediante la delega unica di pagamento prevista dall'art. 19 del citato D.Lgs. n. 241 del 1997.
Il versamento è effettuato utilizzando il seguente codice-tributo: codice 2415 - "Imposta sul patrimonio netto delle imprese - Società di capitali ed enti".

Il periodo di riferimento nella forma AA.AA. è l'anno per il quale si versa l'imposta. Se l'esercizio sociale coincide con l'anno solare, le due ultime cifre dell'anno vanno ripetute due volte; nel caso di esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, vanno, invece, riportate le ultime due cifre di ciascuno dei due anni.
Gli estremi del versamento effettuato non vanno indicati nel quadro in esame. Il versamento complessivo delle imposte dovute risultanti dalla dichiarazione (Irpeg, Ilor, Imposta sul patrimonio netto, imposte sostitutive, Irap, ecc.) deve essere indicato unicamente nel modello 760/RG al **rigo RG49.**

16

MOD. 760/RL - PROSPETTO DI RICONCILIAZIONE

Il presente prospetto va compilato per indicare i beni relativi all'impresa che risultano iscritti in bilancio a valori superiori a quelli riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, in dipendenza di una delle sottoindicate operazioni.
Detto prospetto va compilato nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui è avvenuta l'operazione nonché in quelle relative agli esercizi successivi, con le variazioni intevenute in ciascun esercizio: in esso vanno indicati i beni con i valori esposti in bilancio e i corrispondenti valori fiscalmente riconosciuti.
I beni non dovranno più essere indicati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui il valore fiscalmente riconosciuto corrisponde a quello indicato in bilancio.
Per il primo esercizio nel quale viene redatto il prospetto, il valore iniziale di bilancio corrisponde al valore al quale i beni sono iscritti in contabilità.
Si fa presente che per ogni operazione effettuata va redatto un distinto prospetto.

1) Conferimenti ai sensi dell'art.7 della L. n. 218 del 1990

Per i conferimenti effettuati ai sensi del citato art. 7, in cui le aziende o le partecipazioni sono state iscritte in bilancio dalla società conferitaria a valori superiori all'ultimo valore dei beni ricevuti riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi presso la conferente, deve essere redatto un apposito prospetto di riconciliazione, ai sensi del comma 2 di tale articolo.

2) Operazioni di fusione e di scissione

Per effetto dell'art. 27 della legge 23 dicembre 1994, n.724, le operazioni di fusione e di scissione deliberate dal 14 gennaio 1995 sono, agli effetti delle imposte sui redditi, neutrali e, in forza di tale disposizione, il disavanzo di fusione o di scissione non è utilizzabile per iscrizioni di valori in franchigia di imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo operate.
L'art. 3, comma 105, della legge n. 549 del 1995 ha chiarito che non costituisce plusvalenza iscritta l'utilizzazione ai soli fini del bilancio del disavanzo da annullamento e da concambio emergente dalle operazioni di fusione o di scissione per l'iscrizione di maggiori valori sugli elementi patrimoniali provenienti dalle società fuse, incorporate o scisse nonché per

l'iscrizione dell'avviamento. Detta disposizione ha previsto che i dati esposti in bilancio a seguito della fusione e della scissione ed i valori fiscalmente riconosciuti devono risultare da apposito prospetto di riconciliazione.

3) Operazioni di conferimento ex art. 4 del D.Lgs. n. 358 del 1997

Il conferimento di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni, effettuato tra i soggetti indicati nell'art. 87, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, in regime di neutralità ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 358 del 1997 non comporta la realizzazione di alcuna plusvalenza imponibile anche se il soggetto conferente ed il soggetto conferitario iscrivono nelle proprie scritture contabili, rispettivamente la partecipazione e l'azienda conferita a valori superiori a quelli cui i beni stessi erano iscritti prima del conferimento.
In tale caso la citata norma prevede la redazione di un apposito prospetto di riconciliazione.

17

MOD. 760/RM - PROSPETTO DELLE OBBLIGAZIONI, DELLE CEDOLE ACQUISITE SEPARATAMENTE DALLE OBBLIGAZIONI STESSE, DEI RELATIVI PROVENTI ESENTI DA IMPOSTA

Se nell'esercizio sono stati conseguiti interessi o altri proventi esenti da imposta derivanti da obbligazioni pubbliche o private sottoscritte, acquistate o ricevute in usufrutto o pegno a decorrere dal 28 novembre 1984 o da cedole acquistate separatamente dai titoli a decorrere dalla stessa data, ovvero proventi, comprese le plusvalenze realizzate in sede di cessione o di riscatto di quote, derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso, gli interessi passivi non sono ammessi in deduzione - ai sensi dell'art. 63, comma 3, del Tuir - fino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi e proventi esenti o dei proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso.
Nel **campo 1**, va indicato il codice ISIN assegnato dall'U.I.C. al titolo; il codice vale sia per il titolo che per le relative cedole acquisite separatamente dai titoli medesimi; per le cedole acquisite separatamente deve essere indicata la denominazione dei titoli cui esse ineriscono.
Nel **campo 2,** va indicata la data di scadenza. Per le cedole acquisite separatamente la data va riferita ai titoli.
Nel **campo 3,** va indicata la denominazione del titolo; per le cedole acquisite separatamente deve essere indicata la denominazione dei titoli cui esse ineriscono.
Nei **campi 4 e 5,** va indicato il valore nominale complessivo delle obbligazioni possedute nel periodo d'imposta a cui si riferisce la presente dichiarazione acquisite, rispettivamente, prima del 28 novembre 1984 e dal 28 novembre 1984.
Nei **campi 6 e 7,** va indicato il valore delle cedole possedute nel periodo d'imposta a cui si riferisce la presente dichiarazione, acquisite separatamente prima del 28 novembre 1984 (campo 6) e dal 28 novembre 1984 (campo 7).
Nei **campi 8 e 9,** vanno indicati i proventi maturati sulle obbligazioni e sulle cedole nel periodo d'imposta a cui si riferisce la presente dichiarazione ed acquisite, rispettivamente, prima del 28 novembre 1984 e dal 28 novembre 1984.

18

MOD. 760/RN - PROSPETTO RELATIVO ALLE OPERAZIONI DI FUSIONE

Il prospetto va compilato dal soggetto incorporante o risultante dalla fusione in relazione a ciascuna operazione di fusione intervenuta nel corso del periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione
Se nello stesso periodo d'imposta il soggetto incorporante o risultante dalla fusione viene poi incorporato o si fonde con altri, il prospetto relativo alla prima operazione va compilato, per il soggetto cessato e con riferimento alla sua posizione nella prima operazione, dalla società successivamente incorporante o risultante dalla fusione.
La prima pagina è riservata ai dati relativi al soggetto incorporante o risultante dalla fusione, la seconda pagina ai dati relativi al soggetto incorporato o fuso.
Se i soggetti fusi o incorporati sono più di uno, occorre compilare altri prospetti utilizzando solo la seconda pagina.

Il prospetto va altresì compilato dai soggetti che hanno effettuato operazioni di fusione in esercizi precedenti e quello in corso alla data di entrata in vigore del D. Lgs n. 358 del 1997 (8 novembre 1997) e che, per effetto delle disposizioni dell'art. 9, comma 3, del predetto decreto, intendono ottenere il riconoscimento fiscale delle differenze dei valori iscritti in bilancio, a fronte dei disavanzi di fusione, i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della predetta data, mediante il versamento, sulla suddetta differenza, dell'imposta sostitutiva di cui al medesimo decreto. Tali soggetti devono compilare il prospetto limitatamente alle sezioni riguardanti i dati relativi alla società incorporante o risultante dalla fusione, alla società incorporata o fusa e al "Disavanzo da annullamento o da concambio".

1° Pagina:

La sezione riguardante i dati relativi alla società incorporante o risultante dalla fusione va compilata solo se il soggetto incorporante o risultante da fusione è diverso dal dichiarante.
Nel **rigo RN5, campi 1, 2, 3** e **4**, va indicato il tipo di fusione (propria o per incorporazione), il numero dei soggetti fusi o incorporati e la data dell'atto di fusione.
Nel **rigo RN6, colonne 1, 2** e **3**, vanno indicate, con riguardo alla società incorporante o risultante dalla fusione, rispettivamente, la data immediatamente anteriore a quella di unificazione dei conti patrimoniali, la data di tale unificazione e la data di chiusura dell'esercizio in cui la unificazione è avvenuta.
Nel **rigo RN7,** vanno indicati i corrispondenti importi del patrimonio netto secondo le risultanze contabili.
Nel **rigo RN8,** va indicato l'importo relativo all'aumento del capitale da concambio.
Nel **rigo RN9,** va indicato l'importo del capitale sociale quale risulta dopo l'aumento e nel **rigo RN10** la quota percentuale della partecipazione a detto capitale dei vecchi soci della società incorporata.
Nei **righi da RN11 a RN15,** vanno indicate, secondo il periodo d'imposta di formazione, a partire da quello più recente, le perdite fiscali della società incorporante riportabili nei cinque periodi d'imposta successivi a quello di formazione e nel **rigo RN16** vanno indicate le perdite fiscali del soggetto incorporante riportabili senza limite di tempo e, nella colonna 3 le perdite fiscali riportabili secondo il criterio previsto dall'art. 123, comma 5, del Tuir.

2° Pagina:

I dati da indicare in questa pagina si riferiscono alla società incorporata o fusa.
Nel **rigo RN22** va indicato l'ammontare complessivo del disavanzo di fusione, sia da annullamento che da concambio, derivante dalla fusione con il soggetto incorporato o fuso i cui dati identificativi sono indicati nell'apposita sezione della presente pagina.
Nel **rigo RN23** va indicata la parte del predetto disavanzo imputata al conto economico.
Nei **righi da RN24 a RN28** vanno indicati, in **col. 1,** le voci dell'attivo patrimoniale alle quali è stato imputato il disavanzo, in **col. 2** gli importi ad esse relativi e, in **col. 3**, il codice 1, qualora si tratti di beni ammortizzabili, e il codice 2, qualora si tratti di beni non ammortizzabili. Nella **colonna 4** vanno indicati i maggiori valori di cui si chiede il riconoscimento fiscale.
Nel **rigo RN29,** va indicato il totale dei maggiori valori di cui si chiede il riconoscimento fiscale.
Nel **rigo RN30,** va indicato l'ammontare dei maggiori valori di cui al rigo RN29, per i quali non è dovuta l'imposta sostitutiva, in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 6, comma 2, lettere a), b) e c), del D.Lgs n. 358 del 1997.
Nel **rigo RN31,** va indicata la differenza tra l'importo di rigo RN29 e l'importo di rigo RN30, da assoggettare ad imposta sostitutiva.
I soggetti che, per effetto dell'art. 9, comma 3, del D.Lgs. n. 358 del 1997, intendono ottenere, in tutto o in parte, il riconoscimento delle differenze tra i valori iscritti in bilancio a fronte di disavanzi di fusione e i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della predetta data, nel rigo RN22 devono indicare la differenza tra i valori dei beni iscritti in bilancio, e ai quali sono stati imputati i disavanzi di fusione ed i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel predetto bilancio non devono compilare i righi RN23 e RN30.
Nella col. 2 dei righi da RN24 a RN28 va indicata la differenza di cui al rigo RN22, imputata alle relative voci dell'attivo patrimoniale e nella col. 4 la parte di cui si chiede il riconoscimento fiscale.
Nel **rigo RN32,** colonne 1 e 2, vanno indicati, l'importo dell'avanzo da annullamento e di quello da concambio.

Nei **righi RN33 e RN34,** vanno indicati i dati relativi alle riserve e fondi in sospensione d'imposta della società incorporata o fusa tassabili solo in caso di distribuzione.
Nei **righi RN35 e RN36,** vanno indicati i dati relativi agli "altri" fondi in sospensione d'imposta della società incorporata o fusa.
Nei **righi RN37 e RN38,** vanno indicate le partecipazioni nella società fusa o incorporata, annullate per effetto della fusione, specificando la quota percentuale (col. 1) e il costo (col. 2), rispettivamente per quelle possedute dalla incorporante (rigo RN37) e per quelle possedute dalle altre società partecipanti alla fusione (rigo RN38).
Nei **righi da RN39 a RN43** vanno indicate, secondo il periodo di formazione, a partire da quello più recente, le perdite fiscali riportabili nei cinque periodi d'imposta successivi a quello di formazione e nel **rigo RN44** le perdite fiscali riportabili senza limiti di tempo; nella colonna 3 le perdite fiscali riportabili secondo il criterio previsto dall'art. 123, comma 5, del Tuir.

19

MOD. 760/RO - PROSPETTO RELATIVO ALLE OPERAZIONI DI SCISSIONE

Il prospetto va compilato da ciascun soggetto beneficiario della scissione in relazione a ciascuna operazione di scissione intervenuta nel corso del periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.
Se nello stesso periodo la società è stata beneficiaria di più scissioni, dovrà compilare più prospetti.
La prima pagina è riservata ai dati relativi alla società beneficiaria, la seconda ai dati relativi alla società scissa e alle altre società beneficiarie. Se queste ultime sono in numero superiore agli spazi disponibili, l'elenco proseguirà su un altro prospetto utilizzando solo la seconda pagina.

Il prospetto va altresì compilato dai soggetti che hanno effettuato operazioni di scissione in esercizi precedenti e quello in corso alla data di entrata in vigore del D. Lgs n. 358 del 1997 (8 novembre 1997) e che, per effetto delle disposizioni dell'art. 9, comma 3, del predetto decreto, intendono ottenere il riconoscimento fiscale delle differenze dei valori iscritti in bilancio, a fronte dei disavanzi di scissione, i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della predetta data, mediante il versamento. sulla suddetta differenza. dell'imposta sostitutiva di cui al medesimo decreto. Tali soggetti devono compilare il prospetto limitatamente alle sezioni riguardanti i dati relativi alla società beneficiaria della scissione, alla società scissa e al "Disavanzo da annullamento o da concambio".

1ª Pagina:

La sezione riguardante i dati relativi alla società beneficiaria della scissione va compilata solo se il soggetto beneficiario è diverso da quello dichiarante.
Nel **rigo RO5, campi 1, 2, 3** e **4**, va indicato, il tipo di scissione (totale o parziale), il numero di soggetti beneficiari e la data dell'atto di scissione.
Nel **rigo RO6,** la quota percentuale del patrimonio netto contabile della società scissa acquisita dal dichiarante.
Nel **rigo RO7,** la quota percentuale del capitale sociale assegnato dalla società dichiarante in concambio ai soci della società scissa.
Nel **rigo RO8,** vanno specificate, barrando le relative caselle, le categorie cui appartengono i beni acquisiti con la scissione.
Nel **rigo RO9,** va indicato, barrando la relativa casella, se le azioni o quote assegnate ai singoli soci della società scissa, sono o non sono in proporzione con le loro originarie partecipazioni nella stessa società.
Nel **rigo RO10, colonne 1, 2 e 3,** vanno indicati, con riguardo alla società dichiarante, rispettivamente, la data immediatamente anteriore a quella di unificazione dei conti patrimoniali, la data di tale unificazione e la data di chiusura dell'esercizio in cui la unificazione è avvenuta.
Nel **rigo RO11, colonne 1, 2 e 3,** vanno indicati i corrispondenti importi del patrimonio netto secondo le risultanze contabili.
Nei **righi RO12 e RO13,** va indicato, rispettivamente, l'importo relativo all'aumento del capitale per il concambio e l'importo del nuovo capitale sociale.
Nei **righi da RO14 a RO18** vanno indicate, secondo il periodo d'imposta di formazione, a partire da quello più recente, le perdite fiscali della società beneficiaria riportabili nei cinque periodi d'imposta successivi a quello di formazione e, nel **rigo RO19** le perdite fiscali del soggetto beneficiario riportabili senza limiti di tempo; nella colonna 3, le perdite fiscali riportabili secondo il criterio previsto dall'art. 123-bis, comma 10, del Tuir.

2ª Pagina:

Con riguardo alla società scissa vanno indicate le notizie anagrafiche e le indicazioni, riferite sempre alla stessa, della quota percentuale del patrimonio netto contabile non trasferita, ove si tratti di scissione parziale.

Nel **rigo RO26** va indicato l'ammontare complessivo del disavanzo di scissione, sia da annullamento che da concambio, derivante dalla scissione con il soggetto scisso i cui dati identificativi sono indicati nell'apposita sezione della presente pagina.
Nel **rigo RO27** va indicata la parte del predetto disavanzo imputata al conto economico.
Nei **righi da RO28 a RO32,** vanno indicati, in col. 1, le voci dell'attivo patrimoniale alle quali è stato imputato il disavanzo, in **col. 2** gli importi ad esse relativi e, in **col. 3**, il codice 1, qualora si tratti di beni ammortizzabili, e il codice 2, qualora si tratti di beni non ammortizzabili. Nella **colonna 4,** vanno indicati i maggiori valori di cui si chiede il riconoscimento fiscale.
Nel **rigo RO33** va indicato il totale dei maggiori valori di cui si chiede il riconoscimento fiscale.
Nel **rigo RO34** va indicato l'ammontare dei maggiori valori di cui al rigo RO33, per i quali non è dovuta l'imposta sostitutiva, in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 6, comma 2, lettere a), b) e c), del D.Lgs. n. 358 del 1997.
Nel **rigo RO35** va indicata la differenza tra l'importo di rigo RO33 e l'importo di rigo RO34, da assoggettare ad imposta sostitutiva.
I soggetti che, per effetto dell'art. 9, comma 3, del D.Lgs. n. 358 del 1997, intendono ottenere, in tutto o in parte, il riconoscimento delle differenze tra i valori iscritti in bilancio a fronte di disavanzi di scissione, e i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della predetta data, nel rigo RO26 devono indicare la differenza tra i valori dei beni iscritti in bilancio ai quali sono stati imputati i disavanzi di scissione ed i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel predetto bilancio e non devono compilare i righi RO27 e RO34.
Nella col. 2 dei righi da RO28 a RO32, va indicata la differenza di cui al rigo RO26 imputata alle relative voci dell'attivo patrimoniale e nella col. 4 la parte di cui si chiede il riconoscimento fiscale.
Nel **rigo RO36**, va indicato l'ammontare complessivo delle riserve e fondi in sospensione d'imposta, tassabili solo in caso di distribuzione, risultanti dall'ultimo bilancio della società scissa, limitatamente all'importo entro il quale la beneficiaria è tenuta a ricostituirli (comma 9 dell'art. 123-bis del Tuir).
Nei **righi RO37 e RO38**, vanno indicati, per importi complessivi, rispettivamente, le poste di cui trattasi ricostituite pro-quota e quelle ricostituite per intero.
Nel **rigo RO39**, va indicato l'ammontare complessivo delle riserve e fondi in sospensione d'imposta, diversi da quelli tassabili solo in caso di distribuzione, risultanti dall'ultimo bilancio della società scissa, limitatamente all'importo entro il quale la beneficiaria è tenuta a ricostituirli (comma 9 dell'art. 123-bis del Tuir).
Nei **righi RO40 e RO41**, vanno indicati per importi complessivi le poste di cui trattasi, ricostituite pro-quota e quelle ricostituite per intero.
Nei **righi da RO42 a RO47** vanno indicate le perdite fiscali con criteri analoghi a quelli utilizzati con riguardo alle perdite fiscali della beneficiaria.

Nel seguito vanno indicate le notizie anagrafiche riguardanti le eventuali altre società beneficiarie della scissione.

20

MOD. 760/RP - REDDITI DI FONTE ESTERA ASSOGGETTABILI A TASSAZIONE SOSTITUTIVA

Nel presente modello vanno indicati i redditi di capitale di fonte estera, diversi da quelli per i quali si rende applicabile in Italia la ritenuta a titolo d'acconto, percepiti direttamente dal contribuente senza l'intervento di intermediari residenti ovvero quando tale intervento non ha comportato l'applicazione della ritenuta alla fonte. Su tali redditi, **a seguito dell'introduzione nel Tuir dell'art. 16-bis per effetto dellart. 21, comma 1, della Legge 27 dicembre 1997, n. 449,** si rende applicabile l'imposta **sostitutiva** nella stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo di imposta che sarebbe stata effettuata in Italia.
Nei **righi RP1** e **RP2, colonna 1,** va specificato il tipo di reddito; nella **colonna 2,** lo Stato estero in cui il reddito è stato prodotto; nel-

la **colonna 3,** l'ammontare del reddito; nella **colonna 4,** l'aliquota applicabile; nella **colonna 5,** l'imposta dovuta.
Per detti redditi può essere esercitata, barrando l'apposita casella, **colonna 6,** l'opzione per la tassazione ordinaria ai sensi del citato art. 16-bis del Tuir. In tal caso, i redditi sopra detti, al lordo delle eventuali ritenute subite all'estero, concorrono alla formazione del reddito complessivo e per essi spetta il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero e non vanno compilate le colonne 4 e 6.
Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato utilizzando il codice tributo "1242 - imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera".

21

MOD. 760/RR - ELENCO NOMINATIVO DEI SOCI DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA, DEGLI AMMINISTRATORI, DEI RAPPRESENTANTI E COMPONENTI DEL COLLEGIO SINDACALE O ALTRO ORGANO DI CONTROLLO

Il Mod. 760/RR contiene l'elenco nominativo:
- dei soci di società a responsabilità limitata;
- degli amministratori;
- dei componenti del collegio sindacale o di altro organo di controllo;
- dei rappresentanti della società o dell'ente diversi da quello i cui dati sono indicati nel frontespizio.

Per gli amministratori ed i componenti del collegio sindacale o di altro organo di controllo in tale elenco devono essere riportati:
- i dati anagrafici;
- il codice fiscale;
- la qualifica.

Con riguardo alla qualifica va indicato:

A se trattasi di socio amministratore;
B se trattasi di amministratore non socio;
C se trattasi di componente del collegio sindacale o altro organo di controllo della società o dell'ente.

Per quanto riguarda i rappresentanti della società o dell'ente vanno indicati anche:
- la residenza anagrafica o, se diverso, il domicilio fiscale;
- il codice e la data di assunzione della carica.

Con riguardo alla carica va indicato:
1. se trattasi di rappresentante legale, negoziale o di fatto;
3. se trattasi di curatore fallimentare;
4. se trattasi di commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria);
5 se trattasi di commissario giudiziale (amministrazione controllata ovvero custodia giudiziaria);
6 se trattasi di rappresentante fiscale di soggetto;non residente;
8 se trattasi di liquidatore (liquidazione volontaria);
9 se trattasi di società beneficiaria (scissione) ovvero società incorporante.

22

MOD. 760/RZ - DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA RELATIVA A INTERESSI, ALTRI REDDITI DI CAPITALE E REDDITI DIVERSI

Il Mod. 760/RZ deve essere compilato dai soggetti che hanno corrisposto interessi, altri redditi di capitale e redditi diversi soggetti a ritenuta alla fonte.
Tale modello deve essere presentato contestualmente alla dichiarazione dei redditi, Mod. 760.
In particolare, il presente modello deve essere compilato per l'indicazione dei dati relativi a:
- interessi, premi e altri frutti di depositi e conti correnti bancari e postali, nonché di certificati di deposito;
- interessi, premi e altri frutti di titoli obbligazionari e similari;
- interessi corrisposti ai propri soci dalle società cooperative;
- proventi derivanti da titoli obbligazionari emessi da non residenti e da altri depositi e conti correnti;
- premi e vincite;
- proventi da accettazioni bancarie e cambiali finanziarie;
- altri redditi di capitale;
- proventi da cessione a termine di obbligazioni e titoli similari;
- plusvalenze da cessione a termine di valute estere;
- proventi da depositi a garanzia di finanziamenti;
- interessi, premi e altri frutti di obbligazioni rimborsate anticipatamente.

Tutti gli importi da indicare nei prospetti del presente modello, compresi i totali, vanno esposti in migliaia di lire mediante troncamento delle ultime tre cifre. Trattandosi di sola operazione di troncamento da effettuarsi autonomamente per ogni importo desunto dalle scritture contabili del sostituto d'imposta e da esporre nel modello, vanno tolte le ultime tre cifre dell'importo stesso senza dover procedere preventivamente al relativo arrotondamento.

Prospetto A – Interessi, premi e altri frutti di depositi e conti correnti bancari e postali, nonché di certificati di deposito

Nel presente prospetto, devono essere indicati, avendo cura di inserire nella **colonna 1** (causale) il corrispondente codice:

A interessi, premi e altri frutti dei depositi liberi e dei conti correnti bancari e postali, nonché dei certificati di deposito con scadenza non superiore a 12 mesi e dei depositi nominativi vincolati per un periodo non superiore a 12 mesi, emessi o raccolti anche precedentemente al 20 giugno 1996, e sui quali si applica l'aliquota del 27 per cento;

B interessi, premi e altri frutti dei certificati di deposito vincolati per un periodo superiore a 12 mesi e inferiore a 18 mesi nonché sui depositi nominativi e vincolati per un periodo superiore a 12 mesi, emessi o raccolti precedentemente al 20 giugno 1996 e sui quali si applica la ritenuta del 25 per cento;

C interessi, premi e altri frutti sui certificati di deposito di qualunque durata nonché sui depositi nominativi e vincolati, diversi dai certificati e depositi di cui ai punti precedenti, emessi o raccolti a decorrere dal 20 giugno 1996 e sui quali si applica la ritenuta del 27 per cento;

D interessi, premi e altri frutti dei depositi a risparmio postale raccolti precedentemente al 17 agosto 1996 e sui quali si applica la ritenuta del 25 per cento;

E interessi, premi e altri frutti dei depositi a risparmio postale raccolti a partire dal 17 agosto 1996 e sui quali si applica la ritenuta del 27 per cento;

ATTENZIONE
Si ricorda che l'articolo 7, comma 11, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, ha soppresso, con effetto dal 20 giugno 1996, l'articolo 41, comma 2, lettera a), del Tuir che equiparava alle obbligazioni i buoni fruttiferi ed i certificati di deposito emessi da banche con scadenza non inferiore a 18 mesi. Pertanto, gli interessi, i premi e gli altri frutti sui certificati di deposito e i buoni fruttiferi emessi da banche con scadenza non inferiore a 18 mesi, emessi prima della predetta data del 20 giugno 1996, devono essere indicati nel successivo **prospetto B.**

Si ricorda altresì che gli interessi, premi e altri frutti assoggettati a ritenuta e da indicare nella **colonna 2** sono quelli addebitati al conto economico dell'azienda o istituto di credito o ente dichiarante, ancorché non corrisposti.

Prospetto B – Interessi, premi e altri frutti di titoli obbligazionari e similari

Nel presente prospetto devono essere indicati gli interessi, premi e altri frutti di titoli obbligazionari e similari, emessi da residenti e soggetti alle disposizioni dell'articolo 26, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni e integrazioni.
Devono essere altresì indicati gli interessi, i premi e gli altri frutti di buoni fruttiferi postali **emessi fino al 31 dicembre 1996** e sui quali si applica la ritenuta del 12,50 per cento.

Devono essere infine indicati gli interessi, premi e altri frutti di titoli obbligazionari e similari previsti dall'art. 1 del D.Lgs. n. 239 del 1996 per i quali, ai sensi dell'art. 12 del medesimo D.Lgs., resta ferma l'applicazione da parte dell'emittente della ritenuta di cui all'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973.
Si ricorda, altresì, che per gli interessi, premi ed altri frutti di titoli obbligazionari e similari soggetti all'imposta sostitutiva applicata dai soggetti emittenti ai sensi dell'art. 5, comma 2, del citato D.Lgs., deve essere presentata l'apposita comunicazione dei versamenti Mod. 780/quater.

Ministero delle Finanze

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

Modello 760

ATTENZIONE

Nella **colonna 2** del presente prospetto indicare gli interessi delle cedole dei titoli obbligazionari e similari scadute nel periodo d'imposta, nonché i premi e gli altri frutti dei medesimi titoli divenuti esigibili nel periodo stesso, ancorché non corrisposti.

Prospetto C - Interessi corrisposti ai propri soci dalle società cooperative

Nel presente prospetto devono essere indicati gli interessi corrisposti nel 1997 da società cooperative ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello Stato e assoggettati alla ritenuta di cui all'articolo 20, comma 8, della legge 7 giugno 1974, n. 216.

Prospetto D – Proventi derivanti da titoli obbligazionari emessi da non residenti e da altri depositi e conti correnti

Nel presente prospetto devono essere indicati i dati relativi agli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari emessi da soggetti non residenti e sui depositi e conti correnti costituiti presso soggetti non residenti o derivanti da obbligazioni e altri titoli di cui all'articolo 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e di quelli con regime fiscale equiparato emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992, corrisposti nel 1997 e assoggettati alla ritenuta di cui all'articolo 26, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Prospetto E – Premi e vincite

Nel presente prospetto devono essere indicati i premi e le vincite, soggetti alla ritenuta di cui all'articolo 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, divenuti esigibili nel periodo d'imposta, ancorché non corrisposti.

Prospetto F – Proventi da accettazioni bancarie e cambiali finanziarie

Nel presente prospetto devono essere indicati i proventi, corrisposti nel 1997, delle cambiali di cui all'articolo 10-bis della tariffa Allegato A, annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, come disciplinate dall'articolo 1, comma 3, del D.L. 2 ottobre 1981, n. 546, convertito dalla legge 1° dicembre 1981, n. 692 (accettazioni bancarie), nonché delle cambiali finanziarie di cui alla legge 13 gennaio 1994, n. 43.

Prospetto G – Altri redditi di capitale

Nel presente prospetto devono essere indicati:
- gli interessi e i redditi di capitale corrisposti nel 1997 a non residenti, soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta di cui all'articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ivi compresi i proventi corrisposti a soggetti non residenti per il tramite di stabili organizzazioni estere di imprese residenti, maturati a decorrere dal 20 giugno 1996 (art. 7, commi 5 e 13, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425; art. 13 del D.L. 30 agosto 1996, n. 449; art. 13 del D.L. 23 ottobre 1996, n. 547; art. 2, comma 158, della legge 23 dicembre 1996, n. 662);
- i proventi delle operazioni di prestito titoli e di finanziamento in valori mobiliari, corrisposti nel 1997, soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta di cui all'articolo 7 del D.L. 8 gennaio 1996, n. 6, convertito dalla legge 6 marzo 1996, n. 110.

Prospetto H – Proventi da cessione a termine di obbligazioni e titoli similari

Nel presente prospetto devono essere indicati i proventi, corrisposti nel 1997, derivanti dalla cessione a termine di obbligazioni e titoli similari ai quali si applica la disciplina prevista dall'articolo 2, comma 2, del D.L. 17 settembre 1992, n. 378, convertito dalla legge 14 novembre 1992, n. 437 e successive modificazioni.

Prospetto I – Plusvalenze da cessione a termine di valute estere

Nel presente prospetto devono essere indicate le plusvalenze, realizzate nel 1997, a seguito di cessioni a termine di valute estere, ovvero conseguite nel medesimo anno attraverso contratti che assumono, anche in modo implicito, valori a termine delle valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo in base all'articolo 81, comma 1, lettera c-ter), del Tuir, soggette alla ritenuta del 12,50 per cento di cui all'articolo 3 del D.L. 17 settembre 1992, n. 378, convertito dalla legge 14 novembre 1992, n. 437 e successive modificazioni e integrazioni (D.L. 31 dicembre 1992, n. 513; D.L. 2 marzo 1993, n. 47; D.L. 28 aprile 1993, n. 131; D.L. 30 giugno 1993, n. 213; D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427).

Prospetto L – Proventi da depositi a garanzia di finanziamenti

Nel presente prospetto devono essere indicati i proventi derivanti da depositi di denaro, titoli o valori mobiliari costituiti a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti, sui quali è stato operato il prelievo del 20 per cento ai sensi dell'articolo 7, commi 1 e 2, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425 (cfr. circolare del Ministero delle finanze n. 269/E del 5 novembre 1996).

Prospetto M – Rimborso anticipato di obbligazioni e titoli similari

Il presente prospetto deve essere compilato qualora obbligazioni e titoli similari con scadenza non inferiore a 18 mesi, emesse a partire dal 20 giugno 1996, siano state rimborsate entro 18 mesi dall'emissione.
Indicare nella **colonna 1**, gli interessi, i premi e gli altri frutti maturati fino al momento dell'anticipato rimborso.
Nella **colonna 2**, indicare il 20 per cento dovuto sui proventi di colonna 1 (art. 7, comma 9, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425; art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, come modificato dall'art. 2, comma 160 della legge 23 dicembre 1966, n. 662).

Importo del credito d'imposta ex art.2 del D.L. 10 giugno 1994, n.357.

Nel **rigo RZ37** indicare l'importo del credito *d'imposta utilizzato ai sensi dell'art.2 del D.L.* 10 giugno 1994, n.357, ai fini del versamento delle ritenute alla fonte operate di cui al successivo **prospetto N.**

Prospetto N – Ritenute alla fonte operate e relativi versamenti

Nel presente prospetto vanno indicate, possibilmente in ordine cronologico di versamento, tutte le ritenute effettuate, i relativi importi versati (comprensivi degli eventuali interessi) e gli estremi dei conseguenti versamenti.

Per ogni versamento effettuato, il periodo di riferimento da riportare nel **punto 1** è quello relativo al mese ed anno di decorrenza dell'obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte.
Nel caso di somme per cui è prescritto il versamento delle ritenute entro un mese dalla chiusura dell'esercizio, va indicato il mese di chiusura dell'esercizio.
Per i versamenti al concessionario il periodo di riferimento va desunto dalla distinta di versamento.
Per la compilazione del **punto 5** "Note", devono essere utilizzati i seguenti codici:
- **A** - se il sostituto d'imposta ha barrato la casella "Eventi eccezionali" del frontespizio in quanto ha fruito delle provvidenze di cui all'art. 4-bis del D.L. n. 382 del 1993;
- **B** - se il sostituto d'imposta ha utilizzato ai fini del versamento delle ritenute alla fonte operate il credito d'imposta di cui all'art. 2 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357;
- **C** - se il sostituto d'imposta ha fruito della sospensione dei termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte prevista dall'art. 1 del D.L. 23 dicembre 1993, n. 532, convertito dalla legge 17 febbraio 1994, n.111.

Se in una stessa riga si devono indicare più codici, elencarli in ordine alfabetico.
Nel **punto 6** deve essere indicato **C** se il versamento è stato effettuato presso il Concessionario della riscossione, **T** se effettuato in Tesoreria.
Nel **punto 7** deve essere indicato **D** se il versamento è stato effettuato tramite distinta, **C** per il versamento in conto corrente postale, **B** per il versamento tramite azienda di credito.
Nel **punto 8** deve essere indicato il codice tributo utilizzato per i versamenti effettuati presso il Concessionario della riscossione o con delega all'azienda di credito di versamento al Concessionario (in caso di soggetti titolari di conto fiscale).
Se il versamento viene effettuato presso le sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato indicare il capitolo e, distintamente, **nel punto 9** l'articolo di bilancio sul quale è stato effettuato il versamento.
Nel **punto 11** riportare nel caso di versamento tramite l'azienda di credito, il codice A.B.I. e, distintamente, il codice C.A.B. indicato nella attestazione rilasciata.

■ Ammortamento anticipato (art. 67, comma 3 del Tuir)

L'ammortamento anticipato previsto dall'art. 67, comma 3, del Tuir, ove non imputato in bilancio a diretta riduzione del valore dei cespiti può essere dedotto, previo accantonamento in un'apposita riserva in bilancio, per la cui costituzione non si rende necessaria l'effettiva imputazione dell'importo corrispondente a conto economico ed è utilizzabile anche una riserva disponibile già esistente.

■ Ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria (art. 67, comma 8, del Tuir)

Le quote di ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria sono determinate ai sensi dell'art. 67, comma 8, nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Tale disposizione si applica per i beni consegnati a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995.
Per i beni consegnati in periodi di imposta precedenti a quello predetto sono fatti salvi, tuttavia, gli effetti derivanti dall'applicazione del menzionato criterio che prevede la deduzione di quote di ammortamento finanziario.
In dipendenza della predetta modifica, inoltre, deve ritenersi che per i beni consegnati in esercizi precedenti a quello di prima applicazione, l'impresa possa, con riguardo a tutti i beni concessi in locazione, computare le quote di ammortamento secondo il piano di ammortamento finanziario.
Si ricorda che, ai fini del computo della base su cui si applicano le percentuali previste dall'art. 71 del Tuir, come modificato dall'art. 3, comma 103, lett. d), della stessa legge n. 549 del 1995, è consentito considerare anche i crediti impliciti sui contratti per i quali l'ammortamento è effettuato con il criterio finanziario.

■ Ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili

L'art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, ha apportato modificazioni all'art. 69 del Tuir, che disciplina l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili, e al comma 2 dell'art. 73 dello stesso Tuir, relativo allo speciale regime di accantonamento previsto per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche.
Con riguardo all'art. 69 si rileva che, in base alla nuova formulazione del comma 1 di detta norma, l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili è ora consentito soltanto in alternativa (e non più in aggiunta) all'ammortamento tecnico di cui agli artt. 67 e 68 del Tuir.
Si fa presente che l'alternatività tra ammortamento finanziario e ammortamento tecnico può operare anche per singolo bene o per categoria omogenea di beni, al fine di tener conto della difformità tra il normale periodo di deperimento e consumo dei beni (come stimato dai coefficienti tabellari) e durata (maggiore o minore) della concessione.
Qualora nel corso dell'ammortamento finanziario il bene venga sostituito, si procederà ad ammortizzare il costo del nuovo bene computando le quote costanti di ammortamento finanziario sulla base del numero dei residui anni di durata della concessione e il costo non ammortizzato del bene sostituito potrà essere dedotto nell'esercizio di sostituzione.
Considerato che la modifica in esame opera a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 1996, anche in relazione ai beni il cui processo di ammortamento sia iniziato in periodi di imposta precedenti, il comma 2 del citato art. 1 contiene disposizioni di carattere transitorio volte a disciplinare le situazioni in cui le imprese abbiano dedotto negli esercizi precedenti quote di ammortamento finanziario in aggiunta a quelle di ammortamento tecnico.
In tal caso, relativamente a ogni singolo bene o categoria omogenea di beni, occorrerà confrontare il costo e l'ammontare delle quote complessivamente dedotte (che si considera già ammortizzato): l'eccedenza, se positiva, costituisce il costo non ammortizzato, che potrà essere dedotto ai sensi dell'art. 69 ovvero a scelta ai sensi degli artt. 67 o 68 (computando le quote di ammortamento con riferimento al costo dei beni al lordo delle quote di ammortamento già dedotte); se invece l'eccedenza e negativa la stessa, concorrerà a formare il reddito nel periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1996, indipendentemente dalla modalità di contabilizzazione adottata.
Si abbia, ad esempio, il caso di un bene, gratuitamente devolvibile al termine di una concessione iniziata nel 1992 e di durata ventennale.
Detto bene, di costo 1.000, è stato ammortizzato fino al 1995, ai sensi dell'art. 67 del Tuir. per 400 e, ai sensi del successivo art. 69, per 200.
Qualora il contribuente scelga l'ammortamento tecnico, il cui coefficiente sia, ad esempio, del 10 per cento, la quota massima deducibile nei periodi 1996, 1997, 1998 e 1999 sarà di 100. Qualora, invece, venga scelto l'ammortamento finanziario, il contribuente potrà dedurre in ciascun periodo, dal 1996 al 2003, una quota pari a 50 (in tal caso l'ammortamento finanziario sarà esaurito prima della scadenza della concessione) ovvero potrà rideterminare la quota costante in funzione dei residui anni della concessione.
Si fa presente che il computo dell'eccedenza potrà essere effettuato anche con riferimento all'intera concessione (considerando cioè il complesso dei beni). In tal caso l'eccedenza positiva, che rappresenta l'ammontare complessivo ancora da ammortizzare, potrà essere attribuita a ciascun bene o categoria di beni in proporzione all'importo da ammortizzare di ciascuno di essi.
Si fa presente che con l'ulteriore modifica recata al comma 2 dello stesso art. 69 è stato stabilito che, ai fini dell'individuazione della quota costante di ammortamento finanziario, il numero di anni di durata della concessione per cui suddividere il costo dei beni deve essere determinato conteggiando come tali anche le frazioni di anno. Detta modifica, che decorre dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1996, esplica effetti con riferimento alle concessioni che abbiano inizio in tale periodo.
Per quanto attiene alle modifiche apportate allo speciale regime di accantonamento previsto dal comma 2 dell'art. 73 del Tuir nei confronti delle imprese titolari di concessioni per la costruzione e l'esercizio di opere pubbliche, si rileva che la deduzione dell'accantonamento ad apposito fondo a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione di ciascun bene gratuitamente devolvibile è ridotta dal 10 al 5 per cento del costo e non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi (1996 e 1997).

■ Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973)

L'art. 43-ter del D.P.R. n.602 del 1973, prevede che le eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR risultanti dalle dichiarazioni dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute senza l'osservanza delle formalità di cui agli artt. 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.
A tali effetti, appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società controllate; si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute direttamente dall'ente o società controllante, o per il tramite di altra società controllata, per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti. Inoltre, le disposizioni del predetto art. 43-ter si applicano, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi dei decreti legislativi n. 127 del 1991 e n. 87 del 1992 e alle imprese soggette all'IRPEG indicate nell'elenco di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 38 del predetto decreto n. 127 e nell'elenco di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 40 del predetto decreto n. 87.
Le disposizioni in esame si applicano alle eccedenze di imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995.
La cessione, che può riguardare anche solo parte delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR, si considera effettuata a decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi del cedente dalla quale le stesse emergono; le quote delle eccedenze non cedute possono essere portate in diminuzione dei versamenti d'imposta relativi agli esercizi successivi e/o chieste a rimborso.
La società o l'ente cedente deve, a pena d'inefficacia della cessione, indicare nella dichiarazione dei redditi (Mod. 760/RE) da cui emergono le eccedenze oggetto della cessione stessa, i dati dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.
Il cessionario deve indicare, nella prima dichiarazione dei redditi (Mod. 760/RE) presentata dalla data in cui la cessione si considera effettuata, i soggetti cedenti, le date di effettuazione delle cessioni nonché, distintamente, la parte delle eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui la predetta dichiarazione si riferisce e la parte non utilizzata. Il cessionario stesso deve, altresì, indicare nelle successive dichiarazioni la parte delle predette eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui tali dichiarazioni si riferiscono e l'ulteriore parte non utilizzata.
Le eccedenze ricevute possono essere utilizzate per i versamenti, anche in acconto, dell'IRPEG, dell'imposta integrativa di cui all'art. 105-bis del Tuir, dell'ILOR e dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, i cui termini scadono contestualmente o successivamente alla data in cui il cedente ha presentato la dichiarazione da cui emergono le eccedenze stesse (indipendentemente dalla data in cui scade il termine per detta presentazione) e, per la parte non utilizzata, possono altresì essere chieste a rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

■ Conto fiscale

Il conto fiscale è uno strumento a disposizione di imprenditori e professionisti in possesso di partita IVA per facilitare i rapporti debitori e creditori con l'Amministrazione finanziaria, attivo presso il concessionario della riscossione competente secondo il domicilio fiscale del contribuente. Il numero di codice per accedere al proprio conto è dato dall'unione del numero di codice della concessione con il codice fiscale del soggetto intestatario.
Mentre la gestione del conto è affidata al concessionario, le operazioni di apertura e chiusura del conto stesso sono affidate agli uffici dell'IVA ai quali la società o l'ente devono rivolgersi sia se non hanno ricevuto la comunicazione di apertura del conto da parte del concessionario, pure avendone diritto, sia se hanno ricevuto tale comunicazione e ritengano di non esserne leggittimamente destinatari. Sul conto fiscale vengono annotati tutti i versamenti relativi all'IRPEG, all'ILOR, all'IVA, alle imposte sostitutive dell'imposte appena indicate, alle imposte versate in base a dichiarazioni integrative (cosiddetto ravvedimento operoso) nonché quelli relativi alle ritenute alla fonte.

Agli intestatari di conto fiscale è riconosciuto la possibilità di richiedere il rimborso delle imposte risultanti dalla dichiarazione direttamente ad un qualunque sportello del proprio concessionario compilando un apposito modello.
Il rimborso viene effettuato senza particolari formalità se l'importo non supera il 10 per cento delle somme annotate sul conto nei due anni precedenti la data della richiesta; se supera tale limite è dovuto, per la parte eccedente, una garanzia di titoli di Stato o mediante polizza bancaria o assicurativa.
La garanzia, qualora non sia prestata contestualmente alla presentazione della domanda, è richiesta dal concessionario e deve essere prestata nel termine massimo di 40 giorni successivi a quello in cui la domanda di rimborso è stata presentata.
Il rimborso viene effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario con accredito sul conto corrente indicato dal contribuente.
Entro il 20 marzo di ciascun anno il concessionario invia al domicilio del contribuente un estratto conto relativo ai versamenti eseguiti ed ai rimborsi richiesti e ottenuti nell'anno precedente.

Contributi o liberalità (art. 55, comma 3, lett. b) del TUIR)

Ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir, nel testo vigente fino all'esercizio precedente a quello in corso alla data del 1° gennaio 1998, i proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, anche in natura, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto; tuttavia il loro ammontare, nel limite del 50 per cento e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o i beni ricevuti siano assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
Le riserve nelle quali sono stati accantonati i proventi incassati a titolo di contributo o di liberalità puo essere utilizzata per la copertura delle perdite di esercizi anche diversi da quello nel corso del quale i proventi stessi sono stati percepiti.
Relativamente alla parte del contributo o della liberalità non accantonata è possibile scegliere tra la tassazione per intero nell'esercizio in cui tali proventi sono incassati e la ripartizione in quote costanti in tale esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto.
Si precisa che in presenza di un contributo unitario ma erogato in più esercizi le regole predette si applicano autonomamente con riguardo alla parte del contributo incassato in ogni periodo d'imposta.
Nel caso in cui il diritto al conseguimento di un contributo già incassato, in tutto o in parte, sia sottoposto a condizione sospensiva, il contributo stesso rileva fiscalmente soltanto al verificarsi della condizione, costituendo per il percipiente, per la parte gia incassata fino al momento di perfezionamento del diritto, un mero debito.
Qualora il contributo sia erogato mediante il riconoscimento di uno specifico credito d'imposta (come ad esempio nei casi previsti dalla legge 5 ottobre 1991, n. 317), lo stesso si considera incassato nel momento e nella misura in cui il credito è utilizzato per il pagamento delle imposte.
Con l'introduzione del criterio di cassa, disposto dalla legge 8 agosto 1994, n. 503, di conversione del DL 29 giugno 1994, n. 416, i proventi di cui trattasi non assumono alcuna rilevanza fiscale nell'esercizio del loro conseguimento.Pertanto, la costituzione dell'apposita riserva, necessaria per beneficiare della sospensione deve avvenire entro - e non oltre - l'esercizio d'incasso dei proventi (sempreché il relativo diritto non sia sottoposto a condizione sospensiva). Tuttavia, qualora il provento sia imputato per competenza in un esercizio anteriore a quello d'insorgenza del presupposto impositivo (incasso), la riserva puo essere validamente costituita anche nel bilancio relativo al suddetto esercizio di competenza.
Si precisa, inoltre, che l'accantonamento in questione può essere operato sia a carico dell'utile dell'esercizio d'incasso ovvero dell'esercizio d'imputazione contabile dei proventi e sia vincolando un altra riserva disponibile già esistente.
Si ricorda, altresì, che a decorrere dal perido di imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995, i contributi spettanti a norma di legge esclusivamente in conto esercizio, anche se erogati da soggetti diversi dallo Stato o da altri enti pubblici, sono considerati ricavi; ciò per effetto delle modifiche recate dall'art. 3, comma 103, lett. a), della legge n. 549 del 1995, all'art. 53, comma 1, lett. f), del TUIR. Tale modifica normativa non riguarda, quindi, i contributi della specie erogati nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla suddetta data, per i quali rimane applicabile la disciplina recata dall'art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir.

Contributi del 15 per cento dovuto dai datori di lavoro

Il comma 194 dell'art. 1 della citata legge n. 662 del 1996 ha previsto che i datori di lavoro che non abbiano versato i contributi di previdenza e assistenza sociale sulle contribuzioni e somme di cui all'art. 9-bis, comma 1, del d.l. 29 marzo 1991, n. 103, convertito dalla legge 1° giugno 1991, n. 166, come sostituito dal comma 193 dell'art. 1 della stessa legge n. 662 del 1996, sono tenuti al pagamento di un importo pari al 15 per cento dei predetti contributi e somme.
Il pagamento dell'importo in questione deve essere effettuato in 18 rate bimestrali consecutive di eguale importo, a partire dal 20 febbraio 1997.
Il predetto importo, ove imputato al conto economico, e deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 62 del Tuir (spese per prestazioni di lavoro). Si ricorda, tuttavia, che per espressa previsione del quarto periodo dello stesso comma 194 dell'art. 1 della legge n. 662, è possibile imputare il predetto importo, in parti uguali, al conto economico degli esercizi nei quali abbiano scadenza le rate di pagamento. Pertanto, la deducibilità dell'importo in questione può essere operata anche nel periodo d'imposta in cui abbia inizio la procedura di rateizzazione e nei successivi periodi in cui la stessa procedura abbia corso.

Crediti d'imposta

1) Credito d'imposta sui dividendi

Per effetto dell'art. 14 del Tuir, **nel testo vigente fino all'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996**, il credito di imposta sugli utili distribuiti ai soci dalle società di cui alle lettere a) e b) dell'art. 87, spetta nella misura dei 9/16 di tali utili e, per gli utili distribuiti a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, spetta nella misura del 58,73 per cento.
Il credito d'imposta sui dividendi spetta nella misura del 25 per cento degli utili percepiti se derivano dalla distribuzione di riserve o fondi che sono stati affrancati ai sensi dell'art. 8, comma 1, della legge 29 dicembre 1990, n. 408.
Il credito di imposta spetta altresì nella misura del 25 per cento degli utili percepiti che derivano da riserve o fondi affrancati ai sensi dell'art. 22, commi 1, 2 e 4, del D.L. n. 41 del 1995 se la loro distribuzione sia deliberata entro il secondo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995 o da riserve o fondi affrancati ai sensi del comma 4 del predetto art. 22 se la loro distribuzione sia deliberata entro il terzo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995.

Per effetto dei commi 6-bis e 7-bis dell'art. 14, il credito di imposta sui dividendi non spetta:
- limitatamente agli utili la cui distribuzione è stata deliberata anteriormente alla data di acquisto, ai soggetti che acquistano dai fondi comuni di investimento di cui alla legge 23 marzo 1983, n. 77, e successive modificazioni, o dalle società di investimento a capitale variabile (SICAV), di cui al decreto legislativo 25 gennaio 1992, n. 84, azioni o quote di partecipazione nelle società o enti indicati alle lettere a) e b) dell'art. 87 del Tuir;
- per gli utili percepiti dall'usufruttuario allorché la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto siano state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione.

2) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare aperti ed alle SICAV

Per effetto dell'art. 9, comma 3, della legge 23 marzo 1983, n. 77, come modificata dal decreto legislativo 25 gennaio 1992, n. 83, alle società ed enti di cui all'art. 87 è riconosciuto un credito di imposta pari al 15 per cento dei proventi percepiti derivanti dalla partecipazione ai fondi comuni di investimento mobiliare aperti e alle società di investimento a capitale variabile (SICAV) di diritto nazionale.
Si precisa al riguardo che detto credito spetta in relazione ai proventi maturati a decorrere dalla data di acquisto.

3) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 11, comma 4, della legge 14 agosto 1993, n. 344, sui proventi di ogni tipo, spettanti a soggetti che esercitano imprese commerciali, derivanti dalle partecipazioni ai fondi comuni d'investimento mobiliare chiusi, comprese le plusvalenze realizzate in sede di cessione o di riscatto delle quote, purché la partecipazione al fondo sia di durata non inferiore ad un triennio, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 25 per cento dei proventi stessi.

4) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento immobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 15, comma 6, della legge 25 gennaio 1994, n. 86 così come modificato dal D.L. 26 settembre 1995, n. 406, convertito nella legge 29 novembre 1995, n. 503, per i proventi di ogni tipo derivanti a soggetti che esercitano imprese commerciali dalla partecipazione ai fondi di investimento immobiliare chiusi, spetta il credito di imposta di cui all'art. 14, comma 2, nella misura del 20 per cento dei proventi imputabili al periodo di possesso delle quote di partecipazione effettivamente assoggettati ad imposizione nei confronti del fondo.

5) Credito per le imposte pagate all'estero

Ai fini della determinazione del credito per le imposte pagate all'estero, vanno considerate esclusivamente le imposte pagate in via definitiva nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione non suscettibili di modificazioni a favore del contribuente né di rimborsi, e quindi con esclusione delle imposte pagate in acconto, in via provvisoria e, in genere, di quelle per le quali è previsto il conguaglio con possibilità di rimborso totale o parziale.

L'ammontare del credito per le imposte pagate all'estero deve risultare da apposite distinte, da predisporre e conservare, nelle quali vanno riportati, separatamente per ogni stato estero, i seguenti elementi necessari per la sua quantificazione:
- ammontare dei redditi dichiarati prodotti all'estero;
- ammontare delle imposte pagate all'estero in via definitiva relative ai redditi dichiarati nella presente dichiarazione e ammontare dei redditi dichiarati nell'esercizio cui le imposte stesse si riferiscono.

Al riguardo si fa presente che la misura massima del credito va così determinata:

$$\text{Credito di imposta} = \frac{\text{Reddito estero} \times \text{Imposta italiana}}{\text{Reddito complessivo}}$$

Se il reddito è stato diminuito per effetto di perdite riportate da precedenti esercizi, l'imposta italiana va indicata in modo virtuale, prendendo come base di commisurazione il reddito complessivo aumentato delle perdite stesse (art. 5 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42).
Resta fermo che l'ammontare complessivo del credito per le imposte pagate all'estero non può eccedere l'imposta dovuta in Italia.
Se le imposte relative ai redditi del periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione saranno, in tutto o in parte, pagate negli esercizi successivi in via definitiva, anche a seguito di rettifiche o di accertamenti da parte dello Stato estero, il contribuente potrà chiederne la detrazione nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui sarà avvenuto il pagamento, ferma restando la detrazione nella presente dichiarazione della parte di esse già pagata in via definitiva nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione stessa.
Si precisa che, se nel periodo cui la presente dichiarazione si riferisce sono stati effettuati pagamenti in via definitiva o hanno acquistato il carattere della definitività pagamenti effettuati nei periodi di imposta precedenti per imposte relative ai redditi compresi nelle dichiarazioni presentate per tali periodi, i relativi importi devono essere indicati separatamente nelle anzidette distinte. In tali distinte vanno inoltre indicati (unitamente all'eventuale maggior reddito, rispetto a quello dichiarato, definitivamente accertato nello stato estero per ciascuno dei predetti periodi) il reddito estero, il reddito complessivo e l'imposta italiana dichiarati per il periodo d'imposta cui si riferisce il pagamento effettuato in via definitiva nonché l'eventuale minor reddito cui il pagamento stesso si riferisce.
Si sottolinea infine che con alcuni paesi con i quali sono in vigore Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni è contenuta una clausola particolare per cui, se lo stato estero ha esentato da imposta, in tutto o in parte, un determinato reddito prodotto nel proprio territorio, il soggetto residente in Italia ha comunque diritto a chiedere il credito per l'imposta estera come se questa fosse stata effettivamente pagata (ad esempio, l'art. 24 paragrafo 3, della Convenzione con l'Argentina o l'art. 23, paragrafo 3, della Convenzione con il Brasile).

6) Credito d'imposta sui registratori di cassa (art. 3 della legge 26 gennaio 1983, n. 18)

Si ricorda che l'art. 14, comma 15, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, limita il riconoscimento del credito d'imposta (fino al 31 dicembre 1997) ai soli soggetti per i quali, in base all'art. 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, l'obbligo di installare gli apparecchi misuratori è sorto a partire dal 1° gennaio 1993, anche in conseguenza dell'opzione per il rilascio dello scontrino fiscale in luogo della ricevuta fiscale. Il credito d'imposta non spetta, invece, per i soggetti già obbligati al rilascio dello scontrino fiscale per effetto della legge n. 18 del 1983 che hanno acquistato apparecchi misuratori nel corso del 1994; i detti soggetti non possono altresì avvalersi, per tali apparecchi, delle disposizioni di cui all'art. 3, ultimo comma, della stessa legge n. 18, concernenti la disciplina degli ammortamenti. Tali disposizioni restano invece applicabili con riferimento agli apparecchi acquistati in anni precedenti.

7) Credito d'imposta per l'invio del questionario relativo agli studi di settore.

Ai contribuenti che, in proprio o tramite terzi, trasmettono su supporto magnetico i dati richiesti con i questionari finalizzati all'elaborazione degli studi di settore, è riconosciuto un credito d'imposta di lire diecimila, da utilizzare in occasione della presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva alla presentazione del questionario summenzionato. Detto credito d'imposta non costituisce componente positivo di reddito, né rileva ai fini della determinazione del rapporto di cui all'art. 63 del Tuir.

■ Deducibilità degli interessi passivi

Se nell'esercizio sono stati conseguiti interessi o altri proventi esenti da imposta derivanti da obbligazioni pubbliche o private sottoscritte, acquistate o ricevute in usufrutto o pegno a decorrere dal 28 novembre 1984 o da cedole acquistate separatamente dai titoli a decorrere dalla stessa data, ovvero proventi, comprese le plusvalenze realizzate in sede di cessione o di riscatto di quote, derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso, gli interessi passivi non sono ammessi in deduzione - ai sensi dell'art. 63, comma 3 - fino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi e proventi esenti o dei proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso.
Gli interessi passivi che eccedono tale ammontare sono deducibili a norma dei commi 1 e 2 dello stesso art. 63 ma senza tenere conto, ai fini del rapporto ivi previsto, dell'ammontare degli interessi e proventi esenti o derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso di cui al precedente periodo, corrispondente a quello degli interessi passivi non ammessi in deduzione.
Nel caso in cui la società o l'ente siano soci di società di persone, occorre tener conto, ai fini della determinazione degli interessi passivi non ammessi in deduzione, anche dei menzionati interessi ed altri proventi esenti conseguiti dalle società di persone, se e nella misura in cui detti interessi e proventi non siano stati già portati a riduzione degli interessi passivi dalla società partecipata.
Si precisa che al riguardo deve essere compilato il Mod. 760/RM.
L'art. 3, comma 115, della legge n. 549 del 1995 ha previsto una limitazione alla deducibilità degli interessi passivi maturati su prestiti obbligazionari emessi da società non quotate in borsa.
In particolare, la citata disposizione stabilisce che nel caso in cui al momento dell'emissione di obbligazioni e titoli similari il tasso di rendimento effettivo o di riferimento sugli interessi e altri proventi relativi ai suddetti titoli sia superiore di sette punti rispetto al tasso ufficiale di sconto, per le obbligazioni e titoli similari negoziati nei mercati regolamentati italiani o collocati mediante offerta al pubblico ai sensi della disciplina vigente all'atto dell'emissione, ovvero di tre punti, per le obbligazioni e titoli similari diversi dai precedenti, gli interessi passivi eccedenti l'importo derivante dall'applicazione dei predetti limiti sono indeducibili.
Detta disposizione si applica per gli interessi maturati a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995 e, quindi, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, a decorrere dal periodo di imposta 1995; salvo che, entro il suddetto termine non si proceda al rimborso delle obbligazioni e titoli similari.

■ Detassazione del reddito d'impresa reinvestito (art. 3 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla L. 8 agosto 1994, n. 489; art. 3, comma 89, legge 28 dicembre 1995, n. 549)

Recupero dell'agevolazione in caso di cessione dei beni oggetto di investimento

L'art. 3 comma 89, della L. n. 549 del 1995, ha introdotto una disciplina di carattere antielusivo per effetto della quale si procede al recupero dell'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto di investimento siano ceduti entro il secondo periodo di imposta successivo a quello di realizzazione degli investimenti stessi.
In particolare, la norma prevede che il reddito escluso dall'imposizione si ridetermina diminuendo il volume degli investimenti del periodo di imposta agevolato di un ammontare pari alla differenza tra i corrispettivi derivanti dalle cessioni dei beni oggetto di agevolazione (con esclusione di quelle effettuate nel corso di procedure concorsuali), da assumere indipendentemente dall'ammontare dei costi che hanno concorso alla formazione del predetto volume di investimento e i costi sostenuti nello stesso periodo di imposta in cui si procede alle cessioni, per la realizzazione di investimenti delle stesse tipologie previste dall'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 e dal comma 87 dell'art. 3 della L. n. 549 del 1995 (con esclusione, in ogni caso, degli investimenti in immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore).
A tal fine assumono rilievo tutte le operazioni di cessione da cui derivano componenti di reddito fiscalmente rilevanti. Nel volume dei disinvestimenti rilevanti, agli stessi effetti, va ricompreso anche il valore normale dei beni destinati o assegnati ai soci anche in sede di liquidazione ordinaria o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Pertanto, assumono rilevanza ai fini in questione gli atti di conferimento in società e le operazioni di cessione dell'azienda o di rami aziendali.
La differenza tra il reddito a suo tempo agevolato e quello così rideterminato costituisce una sopravvenienza attiva del periodo di imposta in cui si verificano le cessioni, che dovrà essere indicata nella dichiarazione dei redditi.
Come già ricordato il beneficio della detassazione è escluso per gli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento. Pertanto, nel caso in cui l'immobile strumentale sia per natura che per destinazione perda quest'ultima caratteristica entro i due periodi di imposta successivi, il cambio di destinazione è da considerarsi equivalente a una operazione di cessione con le conseguenze da essa derivanti, assumendo ai fini della determinazione dell'eventuale sopravvenienza attiva, il valore normale da determinare con riferimento al momento del cambio di destinazione.
Si precisa, inoltre, che in caso di cambiamento della destinazione territoriale degli investimenti agevolati ai sensi del citato comma 85, legge n. 549 del 1995, tale operazione deve considerarsi ugualmente equiparata ad un atto di cessione; in tal caso occorre assumere il valore normale del bene da determinare in riferimento al momento del trasferimento dello stesso.
Si ricorda che l'investimento consistente nell'acquisto dei veicoli cui si applica il regime di deducibilità limitata di cui all'art. 67, comma 10, del Tuir, concorre a formare il volume degli investimenti age-

valobili per un ammontare pari al 50 per cento del costo sostenuto. Corrispondentemente, nel caso di cessione dei beni in esame occorrerà tener conto, ai fini della decurtazione degli investimenti, del 50 per cento del corrispettivo realizzato.

Disciplina delle società non operative

La disciplina delle società non operative, di cui all'art. 30, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, è stata modificata dall'art. 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Le modifiche introdotte incidono, fra l'altro sull'ambito soggettivo della disciplina stessa (la cui applicazione viene estesa anche alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice), sui criteri di individuazione delle società non operative e, inoltre, sulle modalità di determinazione del reddito imponibile minimo. Tali modifiche si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 15 settembre 1996.

Sono definite società non operative le società e gli enti che, ove ricorrano i presupposti di carattere oggettivo, rivestano una delle seguenti forme giuridiche: società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir (società di armamento e società di fatto), società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato. A tali soggetti si applica la suddetta disciplina indipendentemente dal regime contabile adottato.

Sono esclusi dalla disciplina delle società non operative:

1) i soggetti ai quali per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali, come, ad esempio:
- le società finanziarie di cui all'art. 106 del D.Lgs. n. 385 del 1993;
- i Centri autorizzati di assistenza alle imprese e ai lavoratori dipendenti e pensionati cui all'art. 78 della legge n. 413 del 1991;
- le società sportive che, dovendo stipulare contratti con atleti professionisti, sono costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata ai sensi dell'art. 10 della legge 23 marzo 1981, n. 91;
- le società per azioni costituite da enti locali territoriali di cui all'art. 22 della legge 8 giugno 1990, n. 142, e dell'art. 12, comma 1, della legge 23 dicembre 1992, n. 498;

2) i soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività.

Si precisa che va considerato periodo di normale svolgimento dell'attività quello in cui è stata svolta l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale. Pertanto, non si considera periodo di normale svolgimento dell'attività:
- quello da cui decorre la messa in liquidazione ordinaria, ovvero l'inizio della procedura di liquidazione coatta amministrativa o fallimentare. In proposito si precisa che il periodo che precede quello in cui ha avuto inizio la liquidazione è considerato "normale" anche se di durata inferiore a quella prevista ordinariamente. Va, altresì, considerato periodo di normale svolgimento dell'attività quello relativo ad un esercizio di durata inferiore a quella stabilita nell'atto costitutivo a causa di modifiche che interrompono la durata dell'esercizio medesimo senza incidere sul tipo di attività svolta, come avviene, ad esempio, nei casi di trasformazione, fusione e scissione;
- quelli successivi al primo periodo d'imposta qualora la società, in tali periodi, non abbia ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale ad esempio perché: la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo di imposta – per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore –; non sono state concesse le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste; viene svolta esclusivamente una attività di ricerca propedeutica allo svolgimento di altra attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi.

Si fa presente, inoltre, che va considerato periodo di normale svolgimento dell'attività anche quello in cui la società ha affittato o concesso in usufrutto l'unica azienda posseduta ovvero ha affittato i terreni agricoli di proprietà;

3) i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta coincidente con l'apertura della partita I.V.A., a prescindere dall'inizio dell'attività produttiva;

4) le società in amministrazione controllata o straordinaria, relativamente ai periodi di imposta interessati da tali procedure;

5) le società e gli enti i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati italiani;

6) le società esercenti pubblici servizi di trasporto;

7) le società con un numero di soci non inferiori a 100.

Sono, inoltre, escluse dalla disciplina in esame le società cooperative e le società di mutua assicurazione, gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato, le società consortili, le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Il verificarsi dei casi di esclusione sopra elencati comporta la non applicazione della normativa concernente le società non operative, senza pertanto che occorra a tal fine fornire la prova contraria prevista dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994.

Si ricorda che le società considerate non operative nel periodo d'imposta in corso alla data del 15 settembre 1996 nonché quelle che a tale data si trovano nel primo periodo di imposta possono fruire, ricorrendone le condizioni, della disciplina di scioglimento agevolato di cui ai commi 38 e seguenti dello stesso art. 3 della legge n. 662 del 1996, deliberando lo scioglimento entro il 31 maggio 1997 e richiedendo la cancellazione dal registro delle imprese a norma dell'art. 2456 del cod. civ., entro un anno dalla delibera di scioglimento.

Ne discende, che le società interessate al suddetto scioglimento sono soggette, ove ne ricorrano i presupposti, alla disciplina delle società non operative in riferimento ai periodi d'imposta antecedenti lo scioglimento stesso (sempre che, beninteso, la società non si trovi nel primo periodo d'imposta).

Sono qualificate come non operative le società che hanno conseguito un ammontare complessivo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, inferiore alla somma degli importi che risultano applicando:

a) l'1 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 53, comma 1, lett. c), del Tuir, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

b) il 4 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare ovvero alla demolizione, escluse le unità da di porto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50), anche in locazione finanziaria;

c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

I componenti da considerare ai fini della verifica dell'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, sono quelli desumibili dal conto economico.

In particolare, per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, occorre tener conto:

a) per i ricavi, della somma degli importi risultanti dalle voci 1 e 5 dello schema di conto economico previsto dall'articolo 2425 del cod. civ., e, cioè:
- ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- altri ricavi e proventi, compresi i contributi in conto esercizio;

b) per gli incrementi di rimanenze, della somma delle variazioni positive delle voci 2, 3 e 11 e cioè:
- variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- variazione dei lavori in corso su ordinazione;
- variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

Al riguardo si fa presente che l'ammontare delle predette voci va assunto quale risulta dal conto economico anche quando il relativo importo deriva dalla somma algebrica di sottovoci con opposto segno algebrico.

Per le società e gli enti non residenti che svolgono attività commerciale in Italia mediante stabile organizzazione si deve tener conto dei soli ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, conseguiti dalla stabile organizzazione.

c) per i proventi, i soggetti tenuti a redigere il bilancio secondo lo schema previsto dall'articolo 2425 del cod. civ. devono tener conto di quelli che nel conto economico vanno indicati alle voci C15 e C16. Per i soggetti che redigono il bilancio secondo le regole stabilite dal D.Lgs. n. 87 del 1992 e dal provvedimento della Banca d'Italia del 31 luglio 1992, rilevano gli importi risultanti dalle voci 10, 20, 30, 40 e 70.

Per quanto riguarda l'individuazione dei beni di cui all'art. 53, comma 1, lett. c) del Tuir, occorre fare riferimento alle azioni, alle quote di partecipazione in società ed enti indicati nelle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché alle obbligazioni ed agli altri titoli in serie o di massa che devono essere presi in considerazione sia se costituiscono attivo circolante, sia se costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

In proposito, per quanto riguarda i soggetti tenuti alla redazione del bilancio secondo D.Lgs n. 127 del 1991, tali beni sono allocati, come immobilizzazioni finanziarie, nei seguenti punti dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del c.c.:

- B, III, 1) - partecipazioni;
- B, III, 3) - altri titoli;
- B, III, 4) - azioni proprie;

ovvero come attivo circolante, nei seguenti punti del predetto schema di stato patrimoniale:

- C, III, 1), 2), 3) e 4) - partecipazioni;
- C, III, 5) - azioni proprie;
- C, III, 6) - altri titoli.

Con riferimento alle azioni proprie, si rileva che, anche se si tratta di titoli richiamati dall'art. 53 del Tuir, esse, ai sensi dell'art. 2357-ter del c.c. non danno diritto all'utile che è attribuito proporzionalmente alle altre azioni e, pertanto, non essendo idonee a produrre proventi, non rilevano ai fini in esame.

Per quanto riguarda le quote di partecipazioni in società di persone va evidenziato che esse, non essendo ricomprese fra i beni indicati nell'art. 53 comma 1, lettera c), del Tuir, sono rilevanti ai fini della disciplina in esame come altre immobilizzazioni su cui si applica la percentuale del 15 per cento, sempreché evidentemente costituiscano immobilizzazioni finanziarie.

Si precisa, inoltre, che, con riferimento al valore dei crediti, rientrano nella base di computo i crediti derivanti da operazioni di finanziamento. Non devono essere inclusi nel computo in esame i depositi bancari, in quanto i medesimi costituiscono dispo-

nibilità liquide e, come tali, vanno indicate nell'attivo circolante al punto IV, 1.
Per quanto riguarda la determinazione del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, anche in locazione finanziaria, stante il tenore letterale della norma occorre tener conto, oltre che dei beni immobili costituiti da terreni e fabbricati, anche dei già menzionati beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972.
Stante il tenore letterale della norma, ai fini di cui trattasi, rilevano soltanto i beni acquisiti in locazione finanziaria e non anche quelli in locazione, in comodato o presi a noleggio.
In particolare, tali beni emergono, come immobilizzazioni materiali, dalle seguenti voci dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del c.c.:

– B, II, 1) - i terreni e i fabbricati;
– B, II, 4) - i beni di cui al citato art. 8 bis.

Per i soggetti esonerati dalla redazione del bilancio ai fini fiscali, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973.
Rientrano nella voce "altre immobilizzazioni" gli impianti e i macchinari (B, II, 2)), nonché le attrezzature industriali e commerciali (B, II, 3)) e gli altri beni di cui alla voce B, II, 4), diversi dalle navi, alle quali si applica la percentuale del 15 per cento.
Ai sensi del comma 2 dell'art. 30 in esame, ai fini della determinazione del valore dei beni, trova applicazione l'articolo 76, comma 1, del Tuir; (quindi il costo dei beni ammortizzabili va assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte e degli eventuali contributi); per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto, mentre per quelli per i quali sia stata esercita l'opzione di riscatto va assunto, quale valore di riferimento, il prezzo di riscatto.
Per quanto riguarda le attività finanziarie, diverse da quelle indicate nell'art. 53, comma 1, lettera c) del Tuir (come ad esempio le partecipazioni in società personali), va precisato che esse rilevano ai fini in esame solo se costituiscono immobilizzazioni. Relativamente alle immobilizzazioni immateriali, si precisa che, ai fini in questione, devono ritenersi suscettibili di produrre ricavi o proventi sia quelle rappresentate da veri e propri beni (diritti di brevetto, concessioni, licenze etc...) sia quelle rappresentate da costi ad utilità pluriennale (quali, ad esempio, l'avviamento, i costi di impianto e di ampliamento, le spese di pubblicità etc...). A questo ultimo riguardo l'ammontare da assumere ai fini dell'aplicazione delle percentuali previste dalla norma in esame e quello iscritto nello stato patrimoniale.
Sono da considerare tra le altre immobilizzazioni anche i beni strumentali di valore inferiore al milione.
Per quanto riguarda sia le immobilizzazioni materiali che quelle immateriali, si precisa che vanno comunque escluse quelle "in corso", in quanto le medesime si trovano in una fase non idonea a produrre alcun tipo di provento. Analogamente non rilevano, ai fini in esame, "gli acconti".

1. Modalità di calcolo

Per verificare se la società è da considerare, o meno, non operativa occorre mettere a raffronto l'ammontare compessivo dei ricavi, dei proventi e dell'incremento delle rimanenze con quello risultante dalla somma degli importi ottenuti dall'applicazione delle previste percentuali al valore dei beni indicati nel comma 1 del citato art. 30, lett. a), b) e c).
A tal fine i ricavi, i proventi e gli incrementi di rimanenze nonchè i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.
Nel caso in cui un bene non sia stato posseduto per l'intera durata dell'esercizio il suo valore dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso. Analogamente nel caso in cui l'esercizio abbia durata inferiore o superiore all'anno dovrà essere operato il ragguaglio all'anno.

2. Determinazione del reddito imponibile minimo

Il reddito imponibile minimo che, salvo la prova contraria, deve essere dichiarato dalle società non operative si presume non inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai già menzionati valori delle categorie di beni posseduti nell'esercizio, delle percentuali dello 0,75 per cento (sul valore dei beni indicati nell'art. 53, comma 1 lettera c), del Tuir anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie aumentato del valore dei crediti), 3 per cento (sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R.n. 633 del 1972) e del 12 per cento (sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni).
Infine, si fa presente che, in luogo della compilazione del prospetto per la verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo, il soggetto interessato può predisporre e conservare una attestazione, redatta nelle forme della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15, con la quale dichiara di possedere i requisiti per essere considerato società operativa sulla base di quanto disposto dall'art. 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato da ultimo dall'art. 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662; la stessa autocertificazione può essere resa per dichiarare di non possedere i requisiti previsti dalla menzionata disposizione e, conseguentemente in quanto società non operativa di applicare la disciplina di cui al comma 3 della disposizione medesima. In tal caso deve essere barrata l'apposita casella posta nel rigo 01 del prospetto per la verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi.
In conformità a quanto già precisato nella circolare n. 140/E del 15 maggio 1995, si ribadisce che la disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge.

3. Perdite dell'esercizio e degli esercizi pregressi

Le perdite d'impresa in contabilità ordinaria degli esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente quello minimo come sopra determinato.

4. Prova contraria

Gli uffici delle imposte possono rettificare il reddito qualora lo stesso sia stato dichiarato in misura inferiore a quello stabilito dalla normativa in esame anche mediante l'applicazione della procedura di accertamento parziale prevista dall'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice.
A pena di nullità dell'accertamento, gli uffici devono richiedere al contribuente, anche per lettera raccomandata, chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta. Nella risposta devono essere indicati i motivi posti a fondamento della prova contraria di cui al comma 1 del medesimo art. 30. I motivi non addotti nelle risposte non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento.
Analogamente a quanto previsto nelle altre ipotesi di accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, anche per gli accertamenti effettuati nei confronti delle società non operative per determinare il maggior reddito rispetto a quello dichiarato, gli uffici procederanno all'iscrizione provvisoria a ruolo del 50 per cento della maggiore imposta dovuta.
La prova contraria, che può essere fornita dal soggetto per vincere la presunzione di non operatività, deve essere sostenuta da riferimenti ad oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, di proventi e di incrementi di rimanenze di ammontare almeno pari a quello presunto, il cui raggiungimento è richiesto perchè la società possa essere esclusa dalla disciplina in esame.
La prova contraria può essere fornita ogni qualvolta si verifichino situazioni di carattere straordinario da cui scaturiscono conseguenze obiettivamente riscontrabili, non suscettibili di valutazioni soggettive.
In base a tali principi si può affermare, ad esempio, che costituisce valida prova contraria:

- la circostanza, obiettivamente provata, che una società non abbia potuto conseguire maggiori ricavi, incrementi di rimanenze o proventi a causa di una crisi di settore che assume carattere straordinario. Naturalmente il contribuente deve altresì dimostrare che, in assenza di detta situazione di carattere straordinario, avrebbe conseguito un ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi non inferiore a quello presunto (facendo, ad esempio, riferimento all'ammontare degli stessi risultante dai bilanci relativi agli esercizi nei quali non sussisteva la situazione di crisi);
- la circostanza che una società finanziaria abbia conseguito minori proventi a causa della mancata distribuzione di dividendi da parte delle società controllate interessate, ad esempio, da crisi di settore, semprechè, naturalmente, si possa presumere che sarebbero stati, altrimenti, distribuiti dividendi il cui conseguimento avrebbe consentito alla società controllante di raggiungere il limite dei proventi presunti;
- la circostanza che la società abbia subito un furto che ha inciso in misura rilevante sulla entità delle rimanenze finali o sui ricavi in misura tale da impedire il raggiungimento del limite dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi minimi presunti.

■ Dividendi distribuiti da società non residenti (art. 96-bis del Tuir)

Gli utili distribuiti da società residenti in uno Stato membro della U.E., aventi i requisiti richiesti al comma 2 dell'art. 96-bis, in occasione diversa dalla liquidazione della società stessa, non concorrono alla formazione del reddito d'esercizio per un ammontare pari al 95 per cento del loro ammontare, sempreché la partecipazione diretta nel capitale della società erogante non sia inferiore al 25 per cento e sia detenuta ininterrottamente da almeno un anno. L'agevolazione prevista spetta anche se alla data di delibera di distribuzione di dividendi non sia già decorso il periodo di un anno di detenzione ininterrotta stabilito dal legislatore italiano. Ai fini della determinazione del suddetto periodo minimo, devono quindi essere computati i giorni di detenzione continuativa nei periodi anteriore e successivo alla data della delibera di distribuzione.

■ Erogazioni liberali a favore delle fondazioni di diritto privato operanti nel settore musicale (art. 25, comma 2, D.Lgs n. 367 del 1996)

L'art. 25, comma 2, del Decreto Legislativo 29 giugno 1996, n. 367 stabilisce che il limite del 2 per cento previsto dagli artt. 13 bis, comma 1, lettera i) e 65, comma 2, lettera c-quinques)

del Tuir è elevato al 30 per cento per le somme versate al patrimonio della fondazione di diritto privato derivante dalla trasformazione degli enti di prioritario interesse nazionale operanti nel settore musicale al momento della sua costituzione, per le somme versate come contributo alla gestione della fondazione nell'anno in cui è pubblicato il decreto che approva la trasformazione e per le somme versate come contributo alla gestione della fondazione per i tre periodi di imposta successivi alla data di pubblicazione del decreto che approva la trasformazione.

Esclusione dall'ILOR del reddito degli immobili relativi all'impresa

Il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili, all'art.17, comma 4, stabilisce che sono esclusi dall'imposta locale sui redditi i redditi di fabbricati a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali od oggetto di locazione, i redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli, nonché i redditi agrari di cui all'art.29 del Tuir.
Per tutti i terreni e i fabbricati posseduti a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale relativi all'impresa (strumentali, beni merce ed altri) e non locati, l'importo del reddito d'impresa da escludere dall'ILOR coincide sempre con la rendita catastale dell'immobile.
Il medesimo criterio si rende applicabile anche per i fabbricati strumentali concessi in leasing, nonché, ad esempio, per quelli facenti parte dell'unica azienda concessa in affitto.
Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, ai fini dell'esclusione dall'ILOR va fatto riferimento al valore determinato applicando ai costi di acquisizione degli immobili i coefficienti di aggiornamento stabiliti in relazione all'anno in cui detti costi sono stati sostenuti (cioè all'imponibile determinato ai fini dell'ICI).
Da tale "valore patrimoniale" dell'immobile occorre desumere, sia pure convenzionalmente, il reddito, applicando il divisore pari a 50, che è il coefficiente di moltiplicazione applicabile alle rendite catastali delle unità immobiliari classificate nel gruppo D.
Per i fabbricati non ancora iscritti in catasto e per quelli che, pur censiti, sono ancora sprovvisti di rendita, o la cui rendita risulta non più rispondente alla situazione originariamente considerata, deve essere assunta la rendita attribuita a fabbricati similari.
Qualora il fabbricato risulti già accatastato, le risultanze vanno disattese solo se il possessore ha sottoposto l'immobile stesso a variazioni o adattamenti tali da mutarne la classificazione catastale. In tal modo si deve tener conto delle nuove caratteristiche catastali anche se il nuovo accatastamento non risulti ancora avvenuto; e ciò non solo quando il possessore abbia già presentato la domanda per il nuovo accatastamento, ma anche quando detta domanda sia stata omessa.
Per i terreni dati in affitto per uso agricolo si applica il disposto dell'art. 129, comma 1, del Tuir.
Per i terreni dati in affitto per uso non agricolo è escluso dall'ILOR un importo pari alla rendita catastale.
Per i fabbricati relativi all'impresa dati in locazione va escluso dall'ILOR un importo pari:

a) alla rendita catastale o, se superiore, al canone di locazione ridotto forfetariamente del 15 per cento (o del 25 per cento per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano);
b) al canone di locazione ridotto del 15 per cento (o del 25 per cento per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano) per le unità immobiliari date in locazione in regime legale di determinazione del canone.

Imposte indeducibili

Sulla base dell'art. 64, comma 1, del Tuir, le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Sono altresì indeducibili l'imposta *sul patrimonio netto delle imprese, istituita con* D.L. 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, l'imposta comunale sugli immobili istituita con decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, nonché l'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

Interessi passivi e costi indiretti (art. 76, comma 1, lett. b) del Tuir)

Per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché quelli sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Con i medesimi criteri previsti per gli interessi passivi possono essere aggiunti al costo di fabbricazione anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto.
Per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti sia per la loro costruzione che per la loro ristrutturazione, a condizione che siano stati imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso.

Operazioni in valuta

In alternativa all'accantonamento per rischi di cambio, è consentita la valutazione della totalità dei debiti e dei crediti in valuta estera risultanti in bilancio, anche se rappresentati da obbligazioni o titoli similari, secondo il cambio rilevato alla data di chiusura dell'esercizio.
In entrambi i casi, comunque, non si tiene conto dei debiti e dei crediti per i quali il rischio di cambio è insussistente, in quanto coperto da contratti a termine, da contratti di assicurazione o da altri contratti aventi effetti sostanzialmente analoghi, come ad esempio i contratti swap.
Con riguardo a questi ultimi contratti, aventi la finalità di annullare il rischio di cambio in modo che non si producano perdite o utili di cambio alla scadenza del contratto, si precisa che avrà rilevanza fiscale la valutazione del credito o del debito in coerenza con la valutazione del contratto di copertura.
Per le società che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera, viene consentita la tenuta della contabilità plurimonetaria; in tal caso concorrono a formare il reddito le differenze positive o negative risultanti dall'applicazione del cambio di fine esercizio ai saldi dei relativi conti.

Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

Per le modalità di contabilizzazione del valore delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, a norma dei primi quattro commi dell'art. 60 del Tuir e per la compilazione del prospetto da predisporre e conservare, si fa richiamo alle istruzioni contenute nella circolare n. 36 del 22 settembre 1982 pubblicata, nella G.U. del 18 ottobre 1982 n. 287.
Per effetto del combinato disposto dell'art. 60, comma 5, del Tuir e dell'art. 9 del D.P.R. n. 42 del 1988, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale valutando le rimanenze al costo, possono essere autorizzate, previa richiesta presentata o spedita mediante raccomandata all'ufficio delle imposte, ad adottare lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito, tenendo presente che l'au*torizzazione ha effetto dall'esercizio in corso alla* data in cui è rilasciata (o si intende rilasciata). La richiesta si intende accolta se l'ufficio non notifica avviso contrario entro tre mesi dalla data di presentazione o di spedizione dell'istanza. Si precisa che detto metodo di valutazione si applica relativamente a tutte le opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario di contratti la cui esecuzione ha inizio nell'esercizio nel quale l'autorizzazione è stata concessa (o si intende concessa) nonché alle opere, forniture e servizi la cui esecuzione ha avuto inizio in esercizi precedenti limitatamente alle rimanenze formatesi a decorrere dal predetto esercizio.

Parametri presuntivi di ricavi

I parametri approvati con il D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal DPCM 27 marzo 1997 per effetto delle disposizioni previste dall'art. 3, comma 125, ultimo periodo, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, possono essere utilizzat per l'accertamento previsto dall'art. 3, comma 181, della L. n. 549 del 1995, (richiamato dall'art. 3, comma 126, della citata legge n. 662 del 1996) dei ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir, ad esclusione di quelli previsti dalle lettere c) e d) del comma 1 dello stesso articolo relativi al periodo di imposta 1997.
I contribuenti che intendono evitare tale tipo di accertamento possono adeguare i propri ricavi e compensi utilizzando gli appositi righi.
Per conoscere l'ammontare dei ricavi e dei compensi presunti sulla base dei parametri i contribuenti possono rivolgersi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria o utilizzare i supporti magnetici contenenti i programmi necessari per il calcolo dei predetti ricavi e compensi, gratuitamente distribuiti dalla stessa Amministrazione finanziaria anche tramite le associazioni di categoria e gli ordini professionali. Tali programmi sono disponibili anche su Internet al sito del Ministero delle finanze all'indirizzo **http//www.finanze.it**.
Nel prodotto informatico verrà fornita la puntuale indicazione dei righi dei modelli di dichiarazione da prendere a base per la determinazione del valore da assegnare alle diverse voci e variabili considerate ai fini dell'applicazione dei parametri.
L'accertamento basato sui parametri interessa i contribuenti con ricavi o compensi dichiarati di ammontare non superiore a 10 miliardi di lire. A tal fine, per gli esercenti attività di impresa va fatto riferimento ai ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir, ad eccezione di quelli previsti dalla lettera c) dello stesso articolo.
In caso di inizio o cessazione dell'attività nel corso dell'anno o di periodo di imposta di durata inferiore all'anno, il detto limite di ricavi va ragguagliato al periodo di svolgimento dell'attività o alla durata del periodo di imposta. Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e periodici anche su supporti audiovideomagnetici e per i distributori di carburanti, i menzionati ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni, mentre per coloro che effettuano cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.
L'accertamento in base ai parametri è possibile solo *quando in sede di verifica sia stato rilevato la*

inattendibilità della contabilità in base ai criteri stabiliti con il regolamento approvato con D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570.
Si ricorda che i parametri non si applicano nei confronti dei contribuenti che esercitano attività per le quali non si è provveduto alla elaborazione dei parametri; tali attività sono indicate con il termine "esclusa" nelle tabelle degli indicatori allegate al D.P.C.M. 29 gennaio 1996.
Non si applicano, altresì, ai contribuenti il cui reddito è determinato con criteri di tipo forfetario a quelli che omettono di presentare la dichiarazione dei redditi o che la presentano incompleta e alle imprese in liquidazione o interessate da procedure concorsuali.
Ulteriori precisazioni relative all'applicazione dei parametri sono contenute nella circolare ministeriale n. 117/E del 13 maggio 1996.

Partecipazione di società di capitali in società di persone

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 5636 del 17 ottobre 1988, ha statuito che l'atto costitutivo della partecipazione di una società per azioni in una società in accomandita semplice, in qualità di socio accomandante, è nullo per violazione di norme imperative.
Si fa presente che l'affermato principio - il quale ha valenza per la partecipazione di società di capitali in qualsiasi tipo di società di persone - non fa venir meno l'obbligo di includere nella dichiarazione il reddito riveniente dalla partecipazione.

Plusvalenze patrimoniali

L'operatività della scelta per la tassazione delle plusvalenze realizzate in quote costanti, già prevista dalla previgente normativa, è subordinata alla condizione che i beni siano stati posseduti da almeno tre anni, computando detto termine secondo le disposizioni dell'art. 2963 del codice civile.
Si precisa che i beni già detenuti in locazione finanziaria si devono ritenere acquisiti nel giorno in cui ha effetto il riscatto e che in caso di cessione d'azienda occorre far riferimento al giorno in cui lo stesso è stato acquisito o l'impresa si è costituita.
Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie la disposizione, che consente di far concorrere a tassazione le plusvalenze per quote costanti, si applica per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; le plusvalenze realizzate si considerano riferite innanzitutto alle immobilizzazioni finanziarie acquisite in data più recente.
I maggiori valori delle immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate o collegate – valutate in base al "metodo del patrimonio netto" – non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze già dedotte. Tali maggiori valori concorrono a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui siano comunque realizzati (ad esempio, per cessione della partecipazione o incasso dividendi).

Ravvedimento operoso

L'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, consente al contribuente di regolarizzare, mediante il ravvedimento, le violazioni commesse in sede di predisposizione e di presentazione della dichiarazione, nonchè di pagamento delle somme dovute.
Il ravvedimento comporta delle riduzioni automatiche alle misure minime delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto della regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, etc...) delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.
Le fattispecie individuate dal predetto art. 13 sono le seguenti:

1. **mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme risultanti dovute dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo. La sanzione del 30 per cento è ridotta al 3,75 per cento se il pagamento viene eseguito entro trenta giorni dalle prescritte scadenze, a condizione che venga contestualmente eseguito anche il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno.**
2. **Violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo (quali, ad esempio, l'omessa o errata indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del suo rappresentante; redazione della dichiarazione non in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze). La sanzione pecuniaria minima (lire 500.000) prevista per tali violazioni è ridotta:**
   - **a lire 62.500 se le omissioni o gli errori sono regolarizzati entro tre mesi dalla data di presentazione della dichiarazione;**
   - **a lire 83.333 se le omissioni o gli errori sono regolarizzati entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno di imposta successivo.**

Le violazioni si intendono regolarizzate se, entro i termini prescritti, viene presentata una dichiarazione integrativa corretta (da redigere su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato in Gazzetta Ufficiale) e viene eseguito il pagamento della sanzione ridotta.

3. **Errori ed omissioni nelle dichiarazioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo.**

a) **Errori rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, quali: errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta.**

La sanzione pecuniaria prevista nella misura del 30 per cento della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato è ridotta al 5 per cento a condizione che entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo:

- **venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, del tributo dovuto e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno;**
- **venga presentata una dichiarazione integrativa redatta su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato in Gazzetta Ufficiale;**

b) **errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, quali: omessa o errata indicazione di redditi; errata determinazione di redditi; esposizione di indebite detrazioni di imposta ovvero di indebite deduzioni dall'imponibile.**

La sanzione pecuniaria minima prevista, pari al 100 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito spettante, è ridotta al 16,66 per cento a condizione che entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo:

- **venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, del tributo dovuto e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno;**
- **venga presentata una dichiarazione integrativa redatta su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato in Gazzetta Ufficiale.**

Nei casi in cui si intendano regolarizzare contestualmente errori ed omissioni indicati ai precedenti punti a) e b), deve essere presentata un'unica dichiarazione integrativa ed effettuato il pagamento delle somme complessivamente dovute.

4. **Mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.**

Se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni, la sanzione minima prevista è ridotta ad un ottavo (15 per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di lire 62.500 anche nella ipotesi in cui non siano dovute imposte), a condizione che entro lo stesso termine venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, oltre al pagamento, se dovuto, del tributo e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno.

Regime della ritenuta applicabile sui capitali derivanti da contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione (art. 3, comma 113, legge n. 549 del 1995)

L'art. 3, comma 113, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 ha modificato il regime della ritenuta applicabile sui capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, disponendo che, nei confronti dei soggetti che percepiscono i suddetti capitali nell'esercizio di attività commerciali, la ritenuta del 12,50 per cento prevista dell'art. 6 della legge 26 settembre 1985, n. 482, si applica a titolo di acconto.
La modifica in questione riguarda i contratti stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995. Pertanto, sui capitali derivanti da contratti stipulati anteriormente a tale data la ritenuta continuerà ad applicarsi a titolo d'imposta anche se percepiti successivamente.

Rimborsi per trasferte (art. 62, comma 1-ter, del Tuir)

Ai sensi dell'art 62, comma 1-ter, del Tuir le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000; il predetto limite è elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero.
Al riguardo è opportuno precisare che il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente ai rimborsi a piè di lista. Inoltre, qualora l'alloggio venga fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite, si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio. Tali costi specifici potranno essere portati in deduzione, nel predetto limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuata nell'anno. Rimangono pertanto indeducibili i costi specifici relativi ai giorni di mancato utilizzo dei predetti alloggi destinati a dipendenti in trasferta.
Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, è consentito portare in deduzione dal reddito d'impresa un importo non superiore al costo di percorrenza o a quello ri-

sultante dall'applicazione delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 o 20 cavalli fiscali, se con motore diesel. Tale disposizione, che non si applica agli autoveicoli aziendali, esplica effetti anche nelle ipotesi in cui il dipendente o il collaboratore sia stato autorizzato ad utilizzare il proprio autoveicolo o un autoveicolo preso a noleggio per una specifica trasferta all'estero ovvero sia stato noleggiato un autoveicolo con il conducente. Ai fini della quantificazione dei predetti costi di percorrenza si deve fare riferimento alla media dei costi delle suddette autovetture appositamente calcolata dall'Automobile Club d'Italia ovvero, nelle ipotesi di noleggio, alla media delle tariffe di noleggio.

Sanzioni

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da lire 500.000 a lire 2.000.000.
Quest'ultima sanzione può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.
La dichiarazione è nulla se non è redatta su stampati conformi al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale; in tale ipotesi si applicano le sanzioni previste per la omessa presentazione.
La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale della società o ente dichiarante o da un rappresentante negoziale; per le società o enti che non hanno in Italia la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale dell'attività la dichiarazione può essere sottoscritta da un rappresentante per i rapporti tributari in Italia. La nullità è sanata se si provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio competente. In caso di mancata sottoscrizione per la quale non sia intervenuta detta sanatoria, la dichiarazione viene considerata omessa e si applicano le sanzioni previste per la omessa presentazione.
Se presso la società o l'ente esiste il collegio sindacale o altro organo di controllo la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dal presidente del collegio sindacale o dell'organo di controllo (ovvero, se questo non è collegiale, da tutti i componenti). Ove manchi tale sottoscrizione la dichiarazione è ugualmente valida.
I componenti degli organi di controllo che sottoscrivono la dichiarazione senza denunciare la mancanza delle scritture contabili sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 4 milioni a lire 20 milioni.
La sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione è applicabile anche quando la dichiarazione è presentata oltre i termini prescritti. Tuttavia, se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni, la sanzione è ridotta ad un ottavo del minimo (quindici per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di lire 62.500), a condizione che venga eseguito contestualmente il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno.
Se nella dichiarazione è indicato un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta.
Se la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da lire 500.000 a lire 4.000.000. La medesima sanzione amministrativa si applica anche se nella dichiarazione sono omessi o non sono indicati in maniera esatta o completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del rappresentante legale o negoziale, nonché per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento di controllo.
Per il mancato o carente versamento delle imposte dichiarate, è applicabile la sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate o versate oltre le prescritte scadenze.
Se il pagamento del tributo è eseguito entro trenta giorni dalle prescritte scadenze, la sanzione del 30 per cento è ridotta al 3,75 per cento, a condizione che venga eseguito contestualmente il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno.
Identica sanzione del 30 per cento è applicabile sui maggiori importi risultanti dovuti a seguito della liquidazione operata ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.
Se, a richiesta dell'ufficio, non è esibita o trasmessa idonea documentazione delle detrazioni d'imposta, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta spettanti indicati nella dichiarazione e che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta o il rimborso, si applica la sanzione amministrativa da lire 500.000 a lire 4.000.000.
La stessa sanzione si applica nei casi di mancanza o incompletezza degli altri atti e documenti dei quali è prescritta la conservazione, l'esibizione all'ufficio ovvero l'allegazione degli stessi qualora sia prevista dal decreto di approvazione del modello di dichiarazione.
L'inesatta indicazione del codice fiscale nella dichiarazione dei redditi è punita, indipendentemente dalle altre sanzioni riguardanti il contenuto della dichiarazione stesso, con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire 200.000 a lire 4.000.000.
La stessa sanzione si applica a carico del soggetto che indichi il numero di codice fiscale provvisorio pur avendo già ricevuto quello definitivo ovvero che indichi il numero di codice fiscale rilasciato in data meno recente nel caso gli siano pervenute più comunicazioni.
Si richiama l'attenzione sulle specifiche sanzioni, previste dall'art. 4 della legge 24 aprile 1980, n. 146, in materia di dichiarazione dei redditi di fabbricati. In particolare, sono previste le ipotesi di omessa denuncia di accatastamento di fabbricati e conseguente omissione di dichiarazione del relativo reddito, di omessa dichiarazione del reddito delle costruzioni rurali che non hanno più i requisiti per essere considerate tali.
Si ricorda, inoltre, che gli atti pubblici tra vivi e le scritture private autenticate di trasferimento della proprietà di unità immobiliari urbane o di costituzione o trasferimento di diritti reali sulle stesse, con esclusione di quelli relativi a parti comuni condominiali di immobili urbani e di quelli di costituzione di diritti reali di garanzia, devono contenere o avere allegata, a pena di nullità dell'atto stesso, la dichiarazione della parte o del suo rappresentante legale o volontario, resa ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, dalla quale risulti che il reddito fondiario dell'immobile è stato dichiarato nell'ultima dichiarazione dei redditi per la quale il termine di presentazione è scaduto alla data dell'atto, ovvero l'indicazione del motivo per cui lo stesso non è stato, in tutto o in parte, dichiarato. In questo caso, il notaio dovrà trasmettere copia dell'atto o della scrittura privata autenticata, entro sessanta giorni, al competente ufficio delle imposte.
Ferme restando le sanzioni di cui sopra, si richiama l'attenzione sulle sanzioni penali previste dagli articoli 1 e 4 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 e successive modificazioni.
In particolare, l'omessa dichiarazione costituisce reato, punito con l'arresto e l'ammenda, quando l'ammontare dei redditi fondiari, dei corrispettivi, ricavi, compensi, o altri proventi non dichiarati è superiore a 100 milioni di lire; qualora, invece, l'ammontare predetto è superiore a 50 milioni di lire ma non a 100 milioni di lire, si applica la pena dell'arresto o dell'ammenda.
Costituisce, altresì, reato l'infedele dichiarazione allorché sono indicati nella dichiarazione redditi fondiari o di capitale o altri redditi, in relazione ai quali non sussisteva l'obbligo dell'annotazione in scritture contabili, per un ammontare complessivo inferiore a quello effettivo di oltre 100 milioni; tale reato è punito con l'arresto e l'ammenda.
Il reato sopra indicato è punito, invece, con l'arresto o l'ammenda qualora l'ammontare dei redditi dichiarati è inferiore a quello effettivo di oltre un quarto di questo ultimo e di oltre 50 milioni, ma non di 100 milioni.
Inoltre, si ricorda che l'articolo 1, comma 4, della citata legge n. 516/82, prevede la non punibilità agli effetti penali della omessa annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi di corrispettivi da cui derivano componenti positivi, a condizione che le annotazioni siano state effettuate in taluna di tali scritture contabili ovvero che i dati delle operazioni risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge e che i corrispettivi non annotati risultino compresi nella dichiarazione dei redditi e sia versata l'imposta globalmente dovuta.
Tuttavia, nel caso in cui non siano state effettuate le annotazioni in una delle scritture contabili di cui sopra o i dati relativi alle operazioni non annotate non risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge, è sufficiente che i corrispettivi risultino compresi nella dichiarazione e sia versata l'imposta globalmente dovuta.
Occorre peraltro che le annotazioni siano state effettuate o i documenti siano stati emessi o i corrispettivi siano compresi nella dichiarazione dei redditi prima che la violazione sia stata constatata e che siano iniziate ispezioni o verifiche.
Si rileva che ai sensi dell'art. 1, quarto comma, lett. c), del D.L. n. 429 del 1982, non si considerano omesse le annotazioni relative ad operazioni che non danno luogo all'applicazione delle relative imposte.

Soppressione agevolazioni tributarie a favore delle cooperative (art. 3, comma 47, legge n. 662 del 1996)

A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1996, sono soppresse, per effetto dell'art. 3, comma 47, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, le agevolazioni tributarie previste dal primo e secondo comma dell'art. 12 del DPR n. 601 del 1973.
Pertanto, per le società cooperative e loro consorzi, diversi da quelli indicati negli artt. 10 e 11 del DPR n. 601, non sarà più operante la riduzione di un quarto delle aliquote IRPEG e ILOR ovvero, in luogo di detta riduzione ai fini ILOR, l'applicazione delle deduzioni previste dall'art. 120, , comma 4, del Tuir

Società per azioni e aziende speciali istituite ai sensi degli articoli 22 e 23 della legge 8 giugno 1990, n.142 e consorzi di cui agli articoli 25 e 60 della medesima legge, già trasformati anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 28 dicembre 1995, n. 549. Criteri per la redazione del bilancio ai fini della dichiarazione dei redditi.

Per effetto delle disposizioni dell'art. 66, comma 14, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e delll'art. 3, comma 70, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nei confronti delle società per azioni e delle aziende speciali istituite ai sensi degli articoli 22, e 23 della legge 8 giugno 1990, n. 142, nonchè nei confronti dei nuovi consorzi costituiti a norma degli articoli 25 e 60 della medesima legge, si applicano le disposizioni tributarie applicabili all'ente di appartenenza, a decorrere dalla data di acquisto della personalità giuridica o di trasformazione in aziende speciali consortili fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in corso alle predette date, e, comunque, non oltre il 31 dicembre 1999.
Si ricorda che, ai sensi del comma 72 del citato art. 3 della legge n. 549 del 1995, nei confronti delle società per azioni e delle predette aziende speciali nonché nei confronti dei nuovi consorzi, per la determinazione del reddito dei periodi d'imposta successivi al periodo di sospensione dall'imposizione previsto dall'art. 66, comma 14, del citato D.L. n. 331, si assumono come valori iniziali fiscalmente riconosciuti quelli risultanti dal bilancio relativo all'ultimo esercizio cui si applicano le disposizioni del citato art. 66, comma 14, a condizione che ne sia attestata la conformità alle norme del codice civile in materia di conti annuali e, ove applicabili, alle disposizioni del regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 1986, n. 902, da uno o più soggetti che siano in possesso dei requisiti previsti dall'art. 11 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88.
In proposito si precisa che ancorché la disposizione contenuta nel citato comma 72, faccia riferimento ai soggetti di cui all'art. 11 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88, si ritiene che tra soggetti che possano attestare la conformità del bilancio alle norme del codice civile possono essere compresi anche le società di revisione indicate nell'art. 12 dello stesso D.Lgs. n. 88 del 1992.
Si fa presente che per i beni ammortizzabili o soggetti a rettifiche di valore operate mediante la costituzione di fondi per rischi e oneri previsti dal TUIR si assumono, anche ai fini delle imposte sui redditi, i valori risultanti dal bilancio come sopra individuati, ancorché gli ammortamenti e gli accantonamenti siano stati operati in misura superiore a quella fiscalmente consentita.
Relativamente ai componenti positivi e negativi per i quali è prevista, rispettivamente la tassazione differita (ad esempio: plusvalenze rateizzate ai sensi dell'art. 54, comma 4, del Tuir) o la deduzione frazionata (ad esempio: spese di pubblicità e rappresentanza di cui all'art. 74, comma 2, del Tuir) gli stessi si considerano sottoposti ad imposizione o a deduzione anche per la parte riferibile ai periodi di imposta per i quali si è verificata la predetta esclusione.
Con riferimento al riporto delle perdite fiscali, ai sensi dell'art. 102 del Tuir, occorre rilevare che, ai fini del computo del quinquennio entro cui la perdita di un periodo di imposta può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi, si tiene conto anche dei periodi di imposta per i quali si è verificata la sospensione dell'imposizione.
Le riserve e fondi in sospensione di imposta costituiti anteriormente ai periodi di imposta in cui hanno trovato applicazione le disposizioni dell'art. 66, comma 14, del D.L. n. 331 del 1993, non utilizzati in conformità alla vigente disciplina fiscale devono risultare, a pena di decadenza dal beneficio della sospensione, dal bilancio relativo al periodo d'imposta nel quale trova nuovamente applicazione l'ordinario regime di imposizione.

Spese di manutenzione e riparazione

La disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 67 del Tuir, in base alla quale i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni sono deducibili nell'esercizio di competenza, non ha carattere vincolante, nel senso che l'impresa ha facoltà di optare per la deduzione di detti compensi nei limiti e con le modalità di cui alle disposizioni precedenti dello stesso comma.
Qualora l'impresa intenda avvalersi del criterio di deduzione di cui al citato ultimo periodo del comma 7, lo stesso criterio va mantenuto per tutti i periodi di imposta compresi nella durata del contratto.
In tal caso eventuali spese di manutenzione, riparazione ecc., diverse dai predetti compensi periodici vanno incluse tra le altre spese (e sono quindi deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili), senza tener conto del costo di quelli la cui manutenzione e affidata a terzi.

Svalutazioni e perdite sui crediti (per gli enti creditizi e finanziari)

L'art. 71 del Tuir, come modificato dall'art. 3, comma 103, lett. d), della legge n. 549 del 1995, prevede ora due distinti meccanismi di deducibilità delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti ai fondi per rischi su crediti nonché delle perdite sui crediti stessi:

- ai commi 1 e 2 sono disciplinati i criteri applicabili da parte dei soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari, con riguardo ai quali il predetto art. 3 non ha recato sostanzialmente alcuna modifica;
- ai commi 3, 4 e 5 sono disciplinati i nuovi criteri applicabili da parte degli enti creditizi e finanziari.

In particolare, per gli enti creditizi e finanziari le svalutazioni dei crediti operate in bilancio a diretta riduzione del valore dei crediti sono deducibili, in ciascun esercizio, entro il limite dello 0,50 per cento dell'ammontare complessivo dei crediti risultanti in bilancio - assunto al lordo delle svalutazioni stesse - e, per l'eccedenza, in quote costanti nei sette esercizi successivi. Si precisa, tuttavia, che le svalutazioni operate in bilancio si considerano - fino a concorrenza dei relativi importi - fiscalmente compensate con le eventuali rivalutazioni dei crediti operate nello stesso esercizio. Pertanto, ai fini del descritto meccanismo di deduzione, l'importo delle svalutazioni così dedotte, vale a dire compensate con le predette rivalutazioni, non concorre a formare la base di commisurazione del limite dello 0,50 per cento.
Tra le svalutazioni si comprendono anche quelle riferibili a categorie omogenee di crediti operate su base forfetaria.
Nel caso in cui in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni non raggiunga il predetto limite dello 0,50 per cento, sono ammessi in deduzione gli accantonamenti ad apposito fondo di copertura dei rischi su crediti costituito in conformità a disposizioni di legge, fino a concorrenza del limite testé citato. Tali accantonamenti non sono più deducibili quando il loro ammontare complessivo ha raggiunto il 5 per cento del valore dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.
La nuova disciplina comporta che il valore di bilancio dei crediti assume rilevanza anche ai fini fiscali. Pertanto, nel caso in cui un credito sia incassato per un importo superiore a quello di iscrizione in bilancio, l'eccedenza concorrerà a formare il reddito dell'esercizio. Le perdite sui crediti svalutati, calcolate con riferimento al valore di bilancio, concorrono a formare il reddito per la sola parte che eccede l'ammontare del fondo per rischi eventuali sui crediti costituito con accantonamenti dedotti nonché dell'importo del fondo rischi bancari generali o del fondo rischi finanziari generali, per la parte riveniente dalla riclassificazione del fondo di copertura per rischi su crediti, come consentito dall'art. 42, comma 2, del decreto legislativo n. 87 del 1992.
Il descritto meccanismo di determinazione delle perdite deducibili si applica anche in relazione ai crediti appartenenti a categorie omogenee svalutabili su base forfetaria. Tuttavia, qualora l'ammontare delle svalutazioni complessive operate su base forfetaria venga considerato come indistintamente riferibile alla totalità dei crediti compresi nella categoria, le perdite - da calcolarsi con riguardo al valore dei crediti al lordo delle svalutazioni - vanno preventivamente imputate a riduzione del suddetto ammontare delle svalutazioni complessive e, per l'eventuale eccedenza, concorrono a formare il reddito per la sola parte che eccede l'ammontare del fondo per rischi eventuali sui crediti costituito con accantonamenti dedotti nonché dell'importo del fondo rischi bancari generali o del fondo rischi finanziari generali, per la parte riveniente dalla riclassificazione del fondo di copertura per rischi su crediti, come consentito dall'art. 42, comma 2, del decreto legislativo n. 87 del 1992.

Si abbia ad esempio la seguente situazione riguardante la categoria omogenea A alla quale appartengono i seguenti crediti:

Credito A_1 val. nom.	4.000
Credito A_2 val. nom.	2.000
Totale	6.000
Valore ai bilancio di A_1 e A_2	5.700
Svalutazioni complessive	300

Ipotizzando che nel corso del 1997 si verifichi l'incasso del credito A1 per 3.500, la perdita di 500, computata con riferimento al valore nominale del credito stesso, viene imputata preliminarmente alle svalutazioni effettuate negli esercizi precedenti, pari a 300, e per l'eccedenza, pari a 200, viene dedotta nell'esercizio, applicando i criteri ordinari.

Trasferimento di sede all'estero (articolo 20-bis del Tuir)

Il trasferimento all'estero della residenza o della sede dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. Tale disposizione si applica anche se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzati, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero.
I fondi in sospensione d'imposta, inclusi quelli tassabili in caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza o della sede, sono assoggettati a tassazione nella misura in cui non siano stati ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Versamenti delle imposte

I versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione (Irpeg, Ilor, imposta sul patrimonio netto, imposte sostitutive, IRAP, ecc.) devono essere effettuati utilizzando la delega unica di pagamento (mod. F24)

prevista dall'art. 19 del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, che sostituisce la modulistica di conto fiscale.
Il versamento può essere effettuato presso gli sportelli di qualsiasi concessionario o banca convenzionata, nonché presso gli uffici postali abilitati, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente.
E' ammessa l'utilizzazione di sistemi di pagamento diversi dal contante. In particolare, il pagamento può avvenire con assegni bancari o circolari, a condizione che gli stessi siano di importo pari al saldo finale della delega di versamento e siano tratti dal contribuente a favore di se stesso ovvero emessi a suo ordine e girati alla banca delegata. Presso i concessionari è ammessa l'utilizzazione dei soli assegni circolari mentre presso gli uffici postali abilitati sono utilizzabili assegni bancari su piazza e assegni circolari.
Con riferimento alle modalità di pagamento mediante carte pagobancomat si rinvia al decreto ministeriale 14 marzo 1998 (G.U. n. 67 del 21-3-1998).
I contribuenti possono, altresì, avvalersi della facoltà di rateizzare i versamenti delle somme dovute in base alla dichiarazione a titolo di saldo e di acconto delle imposte. In ogni caso, il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione. I contribuenti che si avvalgono della rateizzazione sono obbligati a versare in modo frazionato tutti gli importi che risultano dovuti in base alla dichiarazione; non è possibile, ad esempio, scegliere di rateizzare l'Irpeg ma non l'Ilor o viceversa. È possibile rateizzare anche la prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta in caso di operazioni di riorganizzazione aziendale risultante dal modello 760/RH ovvero di affrancamento delle riserve e fondi assoggettabili a maggiorazione di conguaglio (modello 760/RF – Sez. III).
La prima rata deve essere versata entro i termini di presentazione della dichiarazione; le altre rate devono essere versate entro il giorno 15 di ciascun mese di scadenza (comunque entro il mese di novembre).
Nel modello 760/RG, rigo RG49, colonna 1, deve essere indicato in quante rate di pari importo il contribuente intende frazionare il pagamento.
L'importo da versare ad ogni scadenza è dato dalla somma dell'ammontare delle imposte dovute, diviso per il numero di rate, e degli interessi relativi alla singola rata, pari allo 0,50 per cento mensile.
In particolare per una dichiarazione con ordinario termine di presentazione e di effettuazione del versamento al 31 maggio il contribuente deve:

1. determinare l'ammontare dell'importo rateizzabile comprensivo della eventuale maggiorazione dello 0,50%;
2. dividere l'importo così ottenuto per il numero di rate prescelto.

Se il versamento della prima rata viene effettuato entro il 15 giugno, senza la maggiorazione dello 0,50%, le successive rate andranno versate alle seguenti scadenze, con gli interessi di seguito indicati:

- 15/7 0,50%;
- 15/8 1,00%;
- 15/9 1,50%;
- 15/10 2,00%;
- 15/11 2,50%.

Se, invece, il versamento della prima rata viene effettuato dal 16 al 30 giugno con la maggiorazione dello 0,50%, le successive rate, comprensive di tale maggiorazione, andranno versate alle seguenti scadenze, con gli interessi di seguito indicati:

- 15/7 0,25%;
- 15/8 0,75%;
- 15/9 1,25%;
- 15/10 1,75%;
- 15/11 2,25%.

ELENCO PAESI ESTERI

Paese	Codice
ABU DHABI	238
AFGHANISTAN	002
AJMAN	239
ALBANIA	087
ALGERIA	003
AMERICAN SAMOA	148
ANDORRA	004
ANGOLA	133
ANGUILLA	209
ANTIGUA E BARBUDA	197
ANTILLE OLANDESI	251
ARABIA SAUDITA	005
ARGENTINA	006
ARMENIA	266
ARUBA	212
ASCENSION	227
AUSTRALIA	007
AUSTRIA	008
AZERBAIGIAN	268
AZZORRE, ISOLE	234
BAHAMA	160
BAHREIN	169
BANGLADESH	130
BARBADOS	118
BELGIO	009
BELIZE	198
BENIN	158
BERMUDA	207
BHUTAN	097
BIELORUSSIA	264
BOLIVIA	010
BOSNIA ERZEGOVINA	274
BOTSWANA	098
BRASILE	011
BRUNEI	125
BULGARIA	012
BURKINA FASO	142
BURUNDI	025
CAMERUN	119
CAMPIONE D'ITALIA	139
CANADA	013
CANARIE, ISOLE	100
CAPO VERDE	188
CAROLINE, ISOLE	256
CAYMAN ISLANDS	211
CECA, REPUBBLICA	275
CENTROAFRICANA, REPUBBLICA	143
CEUTA	246
CHAFARINAS	230
CHAGOS, ISOLE	255
CIAD	144
CILE	015
CINA, REPUBBLICA POPOLARE	016
CIPRO	101
CITTA DEL VATICANO	093
CLIPPERTON	223
COLOMBIA	017
COMORE, ISOLE	176
CONGO	145
COOK, ISOLE	237
COREA DEL NORD	074
COREA DEL SUD	084
COSTA D'AVORIO	146
COSTARICA	019
CROAZIA	261
CUBA	020
DANIMARCA	021
DOMINICA	192
DOMINICANA, REPUBBLICA	063
DUBAI	240
ECUADOR	024
EGITTO	023
ERITREA	277
ESTONIA	257
ETIOPIA	026
FALKLAND	190
FAR OER, ISOLE	204
FIJI, ISOLE	161
FILIPPINE	027
FINLANDIA	028
FRANCIA	029
FUIJAYRAH	241
GABON	157
GAMBIA	164
GEORGIA	267
GERMANIA	094
GHANA	112
GIAMAICA	082
GIAPPONE	088
GIBILTERRA	102
GIBUTI	113
GIORDANIA	122
GOUGH	228
GRECIA	032
GRENADA	156
GROENLANDIA	200
GUADALUPA	214
GUAM	154
GUATEMALA	033
GUAYANA FRANCESE	123
GUERNSEY	201
GUINEA	137
GUINEA BISSAU	185
GUINEA EQUATORIALE	167
GUYANA	159
HAITI	034
HONDURAS	035
HONG KONG	103
INDIA	114
INDONESIA	129
IRAN	039
IRAQ	038
IRLANDA	040
ISLANDA	041
ISOLE AMERICANE DEL PACIFICO	252
ISRAELE	182
JERSEY	202
JUGOSLAVIA	043
KAMPUCHEA	135
KAZAKISTAN	269
KENYA	116
KIRGHIZISTAN	270
KIRIBATI	194
KUWAIT	126
LAOS	136
LESOTHO	089
LETTONIA	258
LIBANO	095
LIBERIA	044
LIBIA	045
LIECHTENSTEIN	090
LITUANIA	259
LUSSEMBURGO	092
MACAO	059
MACEDONIA	278
MADAGASCAR	104
MADEIRA	235
MALAWI	056
MALAYSIA	106
MALDIVE	127
MALI	149
MALTA	105
MAN, ISOLA	203
MARIANNE ISOLE, SETTENTRIONALI	219
MAROCCO	107
MARSHALL, ISOLE	217
MARTINICA	213
MAURITANIA	141
MAURIZIO, ISOLA	128
MAYOTTE	226
MELILLA	231
MESSICO	046
MICRONESIA, STATI FEDERATI	215
MIDWAY, ISLANDS	177
MOLDAVIA	265
MONGOLIA	110
MONTSERRAT	208
MOZAMBICO	134
MYANMAR	083
NAMIBIA	206
NAURU	109
NEPAL	115
NICARAGUA	047
NIGER	150
NIGERIA	117
NIUE	205
NORVEGIA	048
NUOVA CALEDONIA	253
NUOVA ZELANDA	049
OLANDA	050
OMAN	163
PAKISTAN	036
PALAU, REPUBBLICA	216
PANAMA	051
PANAMA - ZONA DEL CANALE	250
PAPUA NUOVA GUINEA	186
PARAGUAY	052
PENON DE ALHUCEMAS	232
PENON DE VELEZ DE LA GOMERA	233
PERU	053
PITCAIRN	175
POLINESIA FRANCESE	225
POLONIA	054
PORTOGALLO	055
PORTORICO	220
PRINCIPATO Di MONACO	091
QATAR	168
RAS EL KHAIMAH	242
REGNO UNITO	031
REUNION	247
ROMANIA	061
RUSSIA	262
RWANDA	151
SAHARA OCCIDENTALE	166
SAINT LUCIA	199
SAINT MARTIN SETTENTRIONALE	222
SALOMONE, ISOLE	191
SALVADOR	064
SAMOA	131
SAN MARINO	037
SANT'ELENA	254
SAO TOME E PRINCIPE	187
SENEGAL	152
SEYCHELLES	189
SHARJAH	243
SIERRA LEONE	153
SINGAPORE	147
SIRIA	065
SLOVACCA, REPUBBLICA	276
SLOVENIA	260
SOMALIA	066
SPAGNA	067
SRI LANKA	085
ST KITTS E NEVIS	195
ST PIERRE E MIQUELON	248
ST VINCENT E GRENADINE	196
STATI UNITI D'AMERICA	069
SUDAFRICANA REPUBBLICA	078
SUDAN	070
SURINAME	124
SVEZIA	068
SVIZZERA	071
SWAZILAND	138
TAGIKISTAN	272
TAIWAN	022
TANZANIA	057
TERRITORIO ANTARTICO BRITANNICO	180
TERRITORIO ANTARTICO FRANCESE	183
TERRITORIO BRIT. OCEANO INDIANO	245
THAILANDIA	072
TOGO	155
TOKELAU	236
TONGA	162
TRINIDAD E TOBAGO	120
TRISTAN DA CUNHA	229
TUNISIA	075
TURCHIA	076
TURKMENISTAN	273
TURKS E CAICOS	210
TUVALU	193
UCRAINA	263
UGANDA	132
UMM AL QAIWAIN	244
UNGHERIA	077
URUGUAY	080
UZBEKISTAN	271
VANUATU	121
VENEZUELA	081
VERGINI AMERICANE, ISOLE	221
VERGINI BRITANNICHE, ISOLE	249
VIETNAM	062
WAKE, ISLAND	178
WALLIS E FUTUNA	218
YEMEN	042
ZAIRE	018
ZAMBIA	058
ZIMBABWE	073

073

Riservato alla Banca o alle Poste Italiane S.p.A.

N. Protocollo

Data di presentazione

6

'98

MINISTERO DELLE FINANZE

DENOMINAZIONE

CODICE FISCALE

Dichiarazione delle società ed enti commerciali residenti e delle società ed enti non residenti equiparati soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche

TIPO DICHIARAZIONE Irap Mod. 760/RR Integrativa

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ O ENTE

STATO ESTERO DI RESIDENZA — CODICE PAESE ESTERO — CODICE DI IDENTIFICAZIONE FISCALE ESTERO — TELEFONO prefisso numero

Data di approvazione del bilancio o rendiconto (giorno mese anno) — Termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o rendiconto (giorno mese anno) — Se il periodo di imposta è diverso dall'anno solare indicarne le date: dal (giorno mese anno) al (giorno mese anno)

SEDE LEGALE: COMUNE — PROVINCIA (sigla) — MESE ANNO 19 — FRAZIONE, VIA E NUMERO CIVICO — C.A.P.

DOMICILIO FISCALE (se diverso dalla sede legale): COMUNE — PROVINCIA (sigla) — MESE ANNO 19 — FRAZIONE, VIA E NUMERO CIVICO — C.A.P.

STATO — vedere tab. A NATURA GIURIDICA — vedere tab. B SITUAZIONE — vedere tab. C EVENTI ECCEZIONALI — Indicare in caso di fusione il codice fiscale dell'ente incorporante o risultante dalla fusione e, in caso di scissione quello dell'ente beneficiario designato

DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE

CODICE FISCALE (obbligatorio) — CODICE CARICA — DATA CARICA giorno mese anno

COGNOME (per le donne indicare il cognome da nubile) — NOME (senza abbreviazioni) — SESSO (barrare la casella) M F

DATA DI NASCITA giorno mese anno — COMUNE (o Stato estero) DI NASCITA — PROVINCIA (sigla)

RESIDENZA ANAGRAFICA (o se diverso) DOMICILIO FISCALE (da compilare se la residenza è variata rispetto alla dichiarazione del 1997): COMUNE — TELEFONO prefisso numero — FRAZIONE, VIA E NUMERO CIVICO — PROVINCIA (sigla) — C.A.P.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

Il sottoscritto dichiara, con questo atto, i redditi ed altri dati della suindicata società o ente quali risultano dai modelli (barrare le caselle)

RA RB RC RD RE RF RG RH RL RM RN RO RP RR RT RZ

FIRMA DEL DICHIARANTE

Il Presidente o i componenti dell'organo di controllo

VISTO DI CONFORMITÀ

Riservato al C.A.A.F. o al professionista che presta l'assistenza

Interessa le società cooperative e loro consorzi

C.A.A.F. — Codice fiscale — N. iscrizione all'albo

Direttore tecnico del C.A.A.F. o professionista — Codice fiscale

Si appone il visto ai sensi dell'art. 78, comma 4, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e successive modificazioni ed integrazioni

FIRMA DEL DIRETTORE TECNICO DEL C.A.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

Barrare la casella se si attesta altresì che sono stati eseguiti i controlli di cui all'art. 4, comma 7, del D.M. n. 494 del 22 ottobre 1992

Riservato alla Banca o alle Poste Italiane S.p.A. Dichiarazione non compilata — Dichiarazione non firmata — Dichiarazione incompleta

RG1

082

MOD. 760/RG	**RG1**	Reddito imponibile ai fini ILOR	000
	RG2	a) di cui 000 soggetto all'aliquota del 16,20 %	000
	RG3	b) di cui 000 soggetto all'aliquota del , %	000
	RG4	ILOR dovuta (somma dei righi RG2 e RG3)	000
Ilor	**RG5**	Crediti di imposta concessi alle imprese	000
	RG6	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione	000
	RG7	Prima rata di acconto versato e/o eccedenze ricevute utilizzate — eccedenza utilizzata 000; data di versamento; cod. concessione; importo versato 000	000
	RG8	Seconda rata di acconto versata e/o eccedenze ricevute utilizzate — eccedenza utilizzata 000; data di versamento; cod. concessione; importo versato 000	000
	RG9	Imposta dovuta	000
	RG10	Imposta a credito	000
Irpeg	**RG11**	Reddito	000
	RG12	Perdita	000
	RG13	Credito di imposta sui dividendi	000
	RG14	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento	000
	RG15	Perdite di periodi di imposta precedenti	000
	RG16	Reddito imponibile (o Perdita al netto di 000 per proventi esenti)	000
	RG17	a) di cui 000 soggetto all'aliquota del 37,00 %	000
	RG18	b) di cui 000 soggetto all'aliquota del , %	000
	RG19	c) di cui 000 soggetto all'aliquota del , %	000
	RG20	Imposta corrispondente al reddito imponibile (somma dei righi RG17, RG18 e RG19)	000
	RG21	Detrazioni	000
	RG22	Imposta netta (sottrarre il rigo RG21 da rigo RG20)	000
	RG23	Credito di imposta sui dividendi (di cui riferibile agli utili ex art. 96-bis 000)	000
	RG24	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento (indicare l'importo di rigo RG14)	000
	RG25	Credito per imposte pagate all'estero	000
	RG26	Altri crediti di imposta	000
	RG27	Ritenute d'acconto	000
	RG28	TOTALE CREDITI E RITENUTE (somma dei righi da RG23 a RG27)	000
	RG29	Differenza (sottrarre il rigo RG28 dal rigo RG22)	000
	RG30	Maggiorazione di conguaglio (indicare l'importo di rigo RF6 del Mod. 760/RF)	000
	RG31	Riduzioni di imposta connesse a maggiorazione di conguaglio	000
	RG32	Versamenti integrativi ex art. 105-bis	000
	RG33	IRPEG dovuta o differenza a favore del contribuente (sottrarre il rigo RG31 dalla somma algebrica dei righi RG29, RG30 e RG32)	000
	RG34	Crediti di imposta concesse alle imprese	000
	RG35	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione	000
	RG36	Prima rata di acconto versata e/o eccedenze ricevute utilizzate — eccedenza utilizzata 000; data di versamento; cod. concessione; importo versato 000	000
	RG37	Seconda rata di acconto versata e/o eccedenze ricevute utilizzate — eccedenza utilizzata 000; data di versamento; cod. concessione; importo versato 000	000
	RG38	Imposta dovuta	000
	RG39	Imposta a credito	000
	RG40	Compensazione ILOR-IRPEG - IMPOSTA SOSTITUTIVA	000
Ilor	**RG41**	Imposta da versare a saldo e/o eccedenze ricevute utilizzate — eccedenze utilizzate 000; importo da versare 000	000
	RG42	Credito da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo di imposta successivo	000
	RG43	Imposta di cui si chiede il rimborso	000
	RG44	Credito ceduto a società o ente del gruppo (riportare l'importo nel rigo RE1 del Mod. 760/RE)	000
Irpeg	**RG45**	Imposta da versare a saldo e/o eccedenze ricevute utilizzate — eccedenze utilizzate 000; importo da versare 000	000
	RG46	Credito da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo di imposta successivo	000
	RG47	Imposta di cui si chiede il rimborso	000
	RG48	Credito ceduto a società o ente del gruppo (riportare l'importo nel rigo RE2 del Mod. 760/RE)	000
Dati del versamento	**RG49**	numero rate; data; codice; importo versato .000; di cui relativo alla presente dichiarazione — importo	000

RG2

MINISTERO DELLE FINANZE

122

CODICE FISCALE

MOD. 760/RA/98

REDDITO DI IMPRESA

			A	B	C
	RA1	Imprese che direttamente o indirettamente controllano società non residenti o ne sono controllate (vedere istruzioni)			
Determinazione del reddito ai fini IRPEG	RA2	A) Utile risultante dal conto economico			000
	RA3	B) Perdita risultante dal conto economico			000
Variazioni in aumento	RA4	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 54, comma 4 e art. 55, comma 2)			000
	RA5	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 55, comma 3, lettera b))			000
	RA6	Redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone di cui all'art. 5, determinati a norma dello stesso articolo			000
	RA7	Redditi dei terreni (dominicale) e dei fabbricati non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività della società o dell'ente			000
	RA8	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RA7			000
	RA9	Corrispettivi non annotati nelle scritture contabili (di cui per adeguamento ai parametri 000)			000
	RA10	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del TUIR: a) relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati ed a servizi non di durata ultrannuale (art. 59)			000
	RA11	b) relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 60)			000
	RA12	c) relative ad azioni o quote di partecipazione in società ed enti indicati alle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87, obbligazioni, titoli similari ed altri titoli in serie o di massa (art. 61)			000
	RA13	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 62, comma 3)			000
	RA14	Interessi passivi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 63			000
	RA15	Imposte indeducibili o non pagate (art. 64, comma 1)			000
	RA16	INVIM decennale pagata nell'esercizio (art. 64, comma 2)			000
	RA17	Spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità o da categorie di dipendenti eccedenti i limiti e le condizioni di cui all'art. 65, comma 1			000
	RA18	Erogazioni liberali			000
	RA19	Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite diverse da quelle previste nell'art. 66			000
	RA20	Ammortamenti non deducibili in tutto o in parte: a) relativi a beni materiali e immateriali (art. 67 e 68)			000
	RA21	b) relativi a beni gratuitamente devolvibili (art. 69)			000
	RA22	Spese relative a più esercizi non deducibili in tutto o in parte (art. 74)			000
	RA23	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 67, comma 7)			000
	RA24	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte: a) per trattamento di quiescenza e previdenza del personale dipendente e per indennità di fine rapporto di cui alle lettere c), d) ed f) del comma 1 dell'art. 16 (art. 70)			000
	RA25	b) per rischi su crediti (art. 71)			000
	RA26	c) per rischi di cambio (art. 72)			000
	RA27	d) per altre finalità (art. 73)			000
	RA28	Spese ed altri componenti negativi di competenza di altri esercizi (art. 75, comma 4)			000
	RA29	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 75, commi 5 e 5 bis			000
	RA30	Altre variazioni in aumento			000
	RA31	**C) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO**			000
Variazioni in diminuzione	RA32	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 54, comma 4 e art. 55, comma 2)			000
	RA33	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 55, comma 3, lettera b))			000
	RA34	Utili distribuiti da società di cui al rigo RA6, se imputati al conto economico			000
	RA35	Proventi degli immobili di cui al rigo RA7			000
	RA36	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 62, comma 4) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 62, comma 3)			000
	RA37	Quota dell'INVIM decennale (art. 64, comma 2)			000
	RA38	Quote costanti relative alla svalutazione dei crediti degli enti creditizi e finanziari			000
	RA39	Spese ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi per ragioni di competenza (art. 75, comma 4)			000
	RA40	Proventi esenti, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (art. 58)			000
	RA41	60% degli utili distribuiti da società collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, non residenti nel territorio dello Stato (art. 96)			000
	RA42	95% degli utili distribuiti da società "figlie" residenti in Paesi della U.E. (art. 96-bis)			000
	RA43	Ammontare del credito di imposta se imputato al conto economico			000
	RA44	Reddito esente ai fini IRPEG			000
	RA45	Altre variazioni in diminuzione			000
	RA46	**D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE**			000
	RA47	**REDDITO AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI (o perdita)** (somma algebrica tra A o B e (C – D))			000
	RA48	a dedurre: Erogazioni liberali			000
	RA49	**REDDITO** (da riportare nel rigo RG11 del Mod. 760/RG)			000
	RA50	**PERDITA** (da riportare nel rigo RG12 del Mod. 760/RG)			000

RA1

082

Determinazione del reddito ai fini ILOR	**RA51**	Reddito (o perdita) di cui al rigo RA47	.000
	RA52	Perdite derivanti da attività commerciali esercitate all'estero (art. 117, comma 2)	.000
	RA53	Reddito esente ai fini IRPEG (indicare l'importo di rigo RA44)	.000
	RA54	Altre variazioni in aumento, ivi comprese perdite non deducibili	.000
	RA55	**F) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO**	.000
	RA56	Redditi dei terreni e dei fabbricati	.000
	RA57	Redditi derivanti da attività commerciali esercitate all'estero (art. 117, comma 2)	.000
	RA58	Redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone come indicati al rigo RA6 (art. 115, comma 2, lettera b))	.000
	RA59	Redditi derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'IRPEG (art. 115, comma 2, lettera c))	.000
	RA60	Utili distribuiti da società collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, non residenti nel territorio dello Stato (residuo 40% non dedotto nel rigo RA41) e utili distribuiti da società "figlie" residenti in paesi UE (residuo 5% non dedotto nel rigo RA42)	.000
	RA61	Reddito esente ai fini ILOR	.000
	RA62	Altre variazioni in diminuzione	.000
	RA63	**G) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE**	.000
	RA64	**REDDITO AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI** (somma algebrica tra l'importo di rigo RA51 e (F – G))	.000
	RA65	a dedurre: Erogazioni liberali	.000
	RA66	**REDDITO IMPONIBILE** (da riportare nel rigo RG1 del Mod. 760/RG)	.000
PLUSVALENZE E SOPRAVVENIENZE ATTIVE	**RA67**	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli artt. 54, comma 4, e 55, comma 2	.000
	RA68	Quota costante dell'importo del rigo RA67	.000
	RA69	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 55, comma 3, lettera b)	.000
	RA70	Quota costante dell'importo del rigo RA69	.000
VERIFICA DELL'OPERATIVITA E DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE MINIMO DEI SOGGETTI NON OPERATIVI	**RA71**	Barrare la casella se è stato predisposto la dichiarazione sostitutiva attestante il possesso o meno dei requisiti di operatività	

		VALORE MEDIO	RICAVI PRESUNTI	RICAVI EFFETTIVI	VALORE DELL'ESERCIZIO	REDDITO PRESUNTO
RA72	Beni indicati nell'art. 53, comma 1 lett. c)	.000	1%		.000	0,75%
RA73	Immobilizzazioni costituite da beni immobili	.000	4%		.000	3%
RA74	Altre immobilizzazioni	.000	15%		.000	12%
RA75	**TOTALE**		.000	.000		.000

MOD. 760/RP/98

REDDITI DI FONTE ESTERA ASSOGGETTABILI A TASSAZIONE SOSTITUTIVA

Calcolo dell'imposta sostitutiva	TIPO DI REDDITO	CODICE STATO ESTERO	REDDITO	ALIQUOTA	IMPOSTA	OPZIONE
RP1			.000	, %	.000	
RP2			.000	, %	.000	
RP3 TOTALE					.000	

RA2

MINISTERO DELLE FINANZE

122

CODICE FISCALE

MOD. 760/RB/98

PROSPETTI RELATIVI AL REDDITO DI IMPRESA

Mod. N.

Dati relativi alla attività	**RB1**	Descrizione [1]		Codice attività [2]
	RB2	Riduzione per nuove iniziative produttive (barrare la casella) [1]	Lavorazioni per conto di terzi [2] (% dei ricavi)	Ricavi al netto del prezzo corrisposto ai fornitori e aggi [3] .000

Dati di bilancio

			SALDO INIZIALE	SALDO FINALE
Stato patrimoniale	**RB3**	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti	.000	.000
	RB4	Immobilizzazioni immateriali	.000	.000
	RB5	Immobilizzazioni materiali	.000	.000
	RB6	Partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni finanziarie	.000	.000
	RB7	Altre immobilizzazioni finanziarie	.000	.000
	RB8	Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo	.000	.000
	RB9	Rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e lavori in corso su ordinazione	.000	.000
	RB10	Rimanenze di prodotti finiti e merci	.000	.000
	RB11	Altre voci costituenti rimanenze	.000	.000
	RB12	Crediti verso clienti compresi nell'attivo circolante	.000	.000
	RB13	Altri crediti compresi nell'attivo circolante	.000	.000
	RB14	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	.000	.000
	RB15	Disponibilità liquide	.000	.000
	RB16	Ratei e risconti attivi	.000	.000
	RB17	Capitale	.000	.000
	RB18	Versamenti in conto capitale eseguiti dai soci	.000	.000
	RB19	Riserve di rivalutazione	.000	.000
	RB20	Altre riserve del patrimonio netto	.000	.000
	RB21	Utili (perdite) portati a nuovo	.000	.000
	RB22	Fondi per rischi ed oneri	.000	.000
	RB23	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	.000	.000
	RB24	Debiti verso banche	.000	.000
	RB25	Debiti verso fornitori	.000	.000
	RB26	Altri debiti	.000	.000
	RB27	Ratei e risconti passivi	.000	.000

Conto economico	**RB28**	Ricavi delle vendite e delle prestazioni [1]	.000	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide [2]	.000
	RB29	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	.000	Accantonamenti per rischi	.000
	RB30	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	.000	Altri accantonamenti	.000
	RB31	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	.000	Oneri diversi di gestione	.000
	RB32	Altri ricavi e proventi della produzione	.000	Proventi finanziari	.000
	RB33	Costi della produzione per materie prime, sussidiarie e di consumo	.000	Oneri finanziari	.000
	RB34	Costi della produzione per merci	.000	Rettifiche di valore di attività finanziarie	.000
	RB35	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo	.000	Proventi straordinari	.000
	RB36	Variazioni delle rimanenze di merci	.000	Oneri straordinari	.000
	RB37	Costi della produzione per servizi e per godimento di beni di terzi	.000	Imposte sul reddito dell'esercizio	.000
	RB38	Costi della produzione per il personale	.000	Utile dell'esercizio	.000
	RB39	Ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni immateriali e materiali	.000	Perdita dell'esercizio	.000
Altri dati	**RB40**	Dividendi ed utili deliberati nell'esercizio	.000	Utili in natura deliberati nell'esercizio	.000
	RB41	Ammortamenti anticipati	.000	Plusvalenze e sopravvenienze attive	.000

Perdite di impresa non compensate	**RB42**	Perdite relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione	.000
	RB43	Perdite relative al primo periodo di imposta precedente	.000
	RB44	Perdite relative al secondo periodo di imposta precedente	.000
	RB45	Perdite relative al terzo periodo di imposta precedente	.000
	RB46	Perdite relative al quarto periodo di imposta precedente	.000
	RB47	Perdite relative al quinto periodo di imposta precedente	.000
	RB48	Perdite illimitatamente riportabili	.000

			CODICE FISCALE	DENOMINAZIONE
Conferimenti agevolati	**RB49**	Società concentrataria	[1]	[2]
	RB50	Valore fiscale della partecipazione alla chiusura dell'esercizio precedente		.000
	RB51	Valore della partecipazione iscritto in bilancio alla chiusura dell'esercizio precedente		.000
	RB52	Realizzo della partecipazione nell'esercizio		.000

RB1

082

			CREDITI Valore di bilancio	CREDITI Valore fiscale	CREDITI PER INTERESSI DI MORA Valore di bilancio	CREDITI PER INTERESSI DI MORA Valore fiscale
CREDITI **Enti creditizi e finanziari** Sez. I - Art. 3, comma 108, della Legge n. 549/95	RB53	Valore dei crediti	[1] .000	[2] .000		
	RB54	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e dei fondi per rischi su crediti		.000	[3] .000	[4] .000
	RB55	Perdite dell'esercizio	.000	.000	.000	.000
	RB56	Differenza		.000		.000
Sez. II - Crediti risultanti al termine dell'esercizio	RB57	Valore dei crediti risultanti in bilancio	.000		.000	.000
	RB58	Svalutazioni dirette dell'esercizio	.000	000	.000	.000
	RB59	Differenza deducibile in sette quote		000		
	RB60	Accantonamenti dell'esercizio	.000	.000	.000	.000
	RB61	Fondi risultanti al termine dell'esercizio	.000	.000	.000	.000
Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari	RB62	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e dei fondi risultanti al termine dell'esercizio precedente	.000	.000	.000	.000
	RB63	Perdite dell'esercizio	.000	.000	.000	.000
	RB64	Differenza		.000		.000
	RB65	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	.000	000	.000	.000
	RB66	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e dei fondi risultanti a fine esercizio	.000	000	.000	.000
	RB67	Valore dei crediti risultanti in bilancio	.000	000	.000	.000

DATI RILEVANTI AI FINI DEI PARAMETRI	RB68	Ricavi di cui alle lettere a) e b) dell'art. 53 (di cui con emissione di fattura	.000)	.000
	RB69	Altri proventi considerati ricavi (di cui all'art. 53, comma 1, lettera d)	.000)	.000
	RB70	Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e a servizi non di durata ultrannuale (art. 59) (di cui relative a prodotti finiti	.000)	.000
	RB71	Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 60) (di cui relative al comma 5	.000)	.000
	RB72	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e a servizi non di durata ultrannuale (art. 59) (di cui relative a prodotti finiti	.000)	.000
	RB73	Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 60) (di cui relative al comma 5	.000)	.000
	RB74	Costi per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci		.000
	RB75	Costi per la produzione di servizi		.000
	RB76	Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa		.000
	RB77	Utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano prevalentemente lavoro n. mesi		.000
	RB78	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a L. 1.000.000 (di cui per ammortamento del valore di avviamento .000 per ammortamento di immobili	.000)	.000
	RB79	Quote di ammortamento anticipato		.000
	RB80	Quote di ammortamento accelerato		.000
	RB81	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali (di cui per oneri finanziari	.000)	.000
	RB82	Spese per acquisti di servizi		.000
	RB83	Valore dei beni strumentali [1] .000	.000	.000

		TIPO	STATO	ANNO DI DECORRENZA	ANNO DI RICHIESTA	PROVINCIA (sigla)	REDDITO ESENTE
AGEVOLAZIONI TERRITORIALI E SETTORIALI	RB84	[1]		[3]			[6] .000
	RB85						.000
	RB86						.000
	RB87						.000
	RB88						.000

SOPRAVVENIENZA RELATIVA AI BENI OGGETTO DI INVESTIMENTI AGEVOLATI (Art. 3, comma 89, L. n. 549/95)	RB89	Corrispettivi derivanti dalle cessioni di beni oggetto di investimenti agevolati	.000
	RB90	Costi sostenuti per la realizzazione di investimenti indicati nell'art. 3, comma 85, della L. 549/95	.000
	RB91	Sopravvenienza attiva	.000
DIVIDENDI DI CUI ALL'ART. 96-BIS	RB92	Dichiarazione per i dividendi distribuiti da società residenti in uno Stato della U.E. di cui all'art. 96-bis, comma 1, del Tuir (barrare la casella se alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi non è decorso il periodo di un anno di detenzione ininterrotta nel capitale della società distributrice)	

RB2

MINISTERO DELLE FINANZE

122

MOD. 760/RC/98

CODICE FISCALE

REDDITO ASSOGGETTABILE AD ALIQUOTA RIDOTTA AI SENSI DEL D.LGS N. 466/97

Variazione in aumento del capitale investito	**RC1**	Incrementi del capitale investito	.000
	RC2	Decrementi del capitale investito	.000
	RC3	Differenza tra rigo RC1 e rigo RC2	.000
	RC4	Patrimonio netto, escluso l'utile dell'esercizio	.000
	RC5	Minore tra l'importo di rigo RC3 e quello di rigo RC4	.000
	RC6	Corrispettivo per l'acquisizione di aziende e ammontare dei conferimenti a soggetti controllati	.000
	RC7	Incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari nonché dei crediti da finanziamento	.000
	RC8	**Variazione in aumento**	.000
Riservato ai soggetti non residenti	**RC9**	Valore di acquisizione dei beni strumentali nuovi di cui agli artt. 67 e 68 del Tuir	.000
	RC10	Riduzione dei debiti di finanziamento al netto dei crediti di finanziamento	.000
	RC11	**Totale** (somma degli importi dei righi RC9 e RC10)	.000
Reddito agevolabile ai fini DIT	**RC12**	Variazione in aumento del capitale investito rilevante ai fini DIT [1] .000 — Coefficiente di remunerazione del 7% [2]	.000
	RC13	Reddito imponibile (indicare l'importo di rigo RG16 del Mod. 760/RG)	.000
	RC14	Reddito assoggettabile nel presente periodo d'imposta ad aliquota ridotta	.000
	RC15	Eccedenza del reddito agevolabile da riportare nei periodi d'imposta successivi	.000

RC1

MINISTERO DELLE FINANZE

122

MOD. 760/RD/98

CODICE FISCALE

CREDITI D'IMPOSTA CONCESSI A FAVORE DELLE IMPRESE

Investimenti innovativi (artt. 5 e 6, L. 317/1991)

		1993	1994	1995	1996	1997
RD1	Credito d'imposta residuo della dichiarazione precedente	000	000	000	000	
RD2	Credito d'imposta concesso nel periodo					000
RD3	Credito utilizzato ai fini Irpeg	000	000	000	000	000
RD4	Credito utilizzato ai fini Ilor	000	000	000	000	000
RD5	Credito utilizzato ai fini Iva	000	000	000	000	
RD6	Utilizzo per imposta sostitutiva	000	000	000	000	000
RD7	Credito di imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		000	000	000	000

Spese di ricerca (art. 8, L. 317/1991)

		1994	1995	1996	1997
RD8	Credito d'imposta residuo della dichiarazione precedente	000	000	000	
RD9	Credito d'imposta concesso nel periodo				000
RD10	Credito utilizzato ai fini Irpeg	000	000	000	000
RD11	Credito utilizzato ai fini Ilor	000	000	000	000
RD12	Credito utilizzato ai fini Iva	000	000	000	
RD13	Credito utilizzato ai fini dell'imposta sostitutiva	000	000	000	000
RD14	Credito di imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	000	000	000	000

Esercizio di servizio taxi (art. 20, D.L. 331/1993)

RD15	Credito d'imposta residuo dalla precedente dichiarazione	000
RD16	Credito d'imposta concesso nel periodo	000

		Versamento delle ritenute	Iva	Irpeg	Ilor	Imposta sostitutiva
RD17	Credito utilizzato ai fini	000	000	000	000	000

RD18	Differenza	000
RD19	Credito d'imposta residuo da convertire in buono d'imposta	000
RD20	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	000

Premio di assunzione (art. 2, D.L. 357/1994)

RD21	Credito d'imposta residuo dalla precedente dichiarazione	000
RD22	Credito d'imposta concesso nel periodo	000

		Versamento delle ritenute	Iva	Irpeg	Ilor	Imposta sostitutiva
RD23	Credito utilizzato ai fini	000	000	000	000	000

RD24	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	000

Promozione imprenditoria femminile (art. 5, L. 215/1992)

RD25	Credito d'imposta concesso nel periodo	000

		Irpeg	Ilor	Imposta sostitutiva
RD26	Credito utilizzato ai fini	000	000	000

RD27	Credito di imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	000

Rottamazione veicoli ciclomotori motoveicoli (art. 29, D.L. 669/1996 art. 22, L. 266/1997)

RD28	Credito di imposta concesso nel periodo	000

		Versamento delle ritenute	Iva	Irpeg	Ilor	Imposta sostitutiva
RD29	Credito utilizzato ai fini	000	000	000	000	000

RD30	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	000

Area archeologica di Pompei (art. 9, L. 352/1997)

RD31	Credito d'imposta concesso nel periodo	000

		Irpeg	Imposta sostitutiva
RD32	Credito utilizzato ai fini	000	000

Altri crediti d'imposta non più in vigore

RD33	Importo residuo indicato nella precedente dichiarazione	000

		Versamento delle ritenute	Iva	Irpeg	Ilor
RD34	Importo utilizzato ai fini	000	000	000	000

Creditori verso Efim (art. 1, D.L. 532/1993 art. 8, D.L. 265/1995)

RD35	Credito vantato residuo della precedente dichiarazione	000
RD36	Credito rimborsato	000

		Versamento delle ritenute	Iva	Irpeg	Ilor
RD37	Sospensione	000	000	000	000

RD38	Sospensione per iscrizione a ruolo	000
RD39	Sospensione ai fini dell'imposta sul patrimonio netto	000
RD40	Residuo credito vantato (da riportare nella successiva dichiarazione)	000

RD1

MINISTERO DELLE FINANZE

122

CODICE FISCALE

MOD. 760/RE/98

CESSIONE DELLE ECCEDENZE DELL'ILOR E DELL'IRPEG NELL'AMBITO DEL GRUPPO

Mod. N.

Sez. I - Società o ente cedente

RE1	Eccedenze dell'ILOR cedute a società o ente del gruppo (da rigo RG44 del Mod. 760/RG)	.000
RE2	Eccedenze dell'IRPEG cedute a società o ente del gruppo (da rigo RG48 del Mod. 760/RG)	.000
RE3	**TOTALE ECCEDENZE** cedute	.000

	CODICE FISCALE / DOMICILIO FISCALE	DENOMINAZIONE	PROVINCIA	IMPORTO
RE4				.000
RE5				.000
RE6				.000
RE7				.000
RE8				.000
RE9				.000

Sez. II - Società o ente cessionario

	CODICE FISCALE	DENOMINAZIONE	DATA	IMPORTO
RE10				.000
RE11				.000
RE12				.000
RE13				.000
RE14				.000
RE15				.000
RE16				.000

RE17	**ECCEDENZE** ricevute da società o ente del gruppo	.000
RE18	Eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione	.000
RE19	**TOTALE ECCEDENZE** (somma dei righi RE17 e RE18)	.000
RE20	Importo utilizzato in diminuzione dei versamenti dell'ILOR	.000
RE21	Importo utilizzato in diminuzione dei versamenti dell'IRPEG	.000
RE22	Importo utilizzato in diminuzione dei versamenti dell'IMPOSTA SOSTITUTIVA	.000
RE23	Importo da computare in diminuzione delle imposte dei successivi periodi di imposta	.000
RE24	Importo di cui si chiede il rimborso	.000

RE1

MINISTERO DELLE FINANZE

MOD. 760/RF/98

MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO, IMPOSTA SOSTITUTIVA E DATI CONCERNENTI IL CREDITO D'IMPOSTA SUI DIVIDENDI

122

CODICE FISCALE

Sez. I Calcolo della maggiorazione di conguaglio

Rigo	Descrizione		
RF3	Riserve e fondi distribuiti nel corso dell'esercizio, al netto di L. .000 per dividendi assegnati alle azioni di risparmio al portatore	2	.000
RF4	di cui soggetti a maggiorazione nella misura di 9/16		.000
RF5	di cui soggetti a maggiorazione nella misura del 15%		.000
RF6	TOTALE DELLA MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO (da riportare nel rigo RG30 del Mod. 760/RG)		.000

Sez. II Riserve e fondi

Rigo	Descrizione	Saldo iniziale	Incrementi deliberati	Altri incrementi	Decrementi per distr.	Altri decrementi	Saldo finale
RF7	Riserve e fondi formati con utili o proventi conseguiti a partire dal l'esercizio in corso al 1° dicembre 1983 (1° gennaio 1988 per gli enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettera b) assoggettati ad IRPEG ad aliquota ordinaria	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RF7 bis	Riserve e fondi formati direttamente o indirettamente con i dividendi distribuiti a partire dal 1° gennaio 1992, da società figlie residenti in Paesi dell'UE di cui all'art. 96-bis	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RF8	Riserve e fondi formati con utili o proventi conseguiti a partire dall'esercizio in corso al 1° dicembre 1983 (1° gennaio 1988 per gli enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettera b) non assoggettati ad IRPEG, esclusi quelli di cui ai righi RF10 e RF11	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RF9	Riserve e fondi già esistenti alla fine dell'ultimo esercizio chiuso prima del 1° dicembre 1983 (1° gennaio 1988 per gli enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettera b) o formati con utili o proventi dell'esercizio stesso, esclusi quelli di cui ai righi RF10 e RF11	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RF10	Riserve e fondi che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente, indipendentemente dal periodo di formazione	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RF11	Riserve e fondi che in caso di distribuzione non concorrono a formare il reddito imponibile dei soci o partecipanti, indipendentemente dal periodo di formazione	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RF12	Franchigia non utilizzata nell'esercizio	.000		.000		.000	.000

Sez. III Calcolo dell'imposta sostitutiva

Rigo	Descrizione	AMMONTARE	IMPOSTA SOSTITUTIVA
RF13	Riserve e fondi soggetti ad imposta sostitutiva nella misura del 5,6% (saldo finale rigo RF8)	.000	.000
RF14	Riserve e fondi soggetti ad imposta sostitutiva nella misura del 2,2% (saldo finale rigo RF9)	.000	.000
RF15	TOTALE (Somma dei righi RF13 e RF14)		.000
RF16	PRIMA RATA VERSATA (9% del rigo RF15)		.000

Sez. IV Determinazione degli ammontari iniziali delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir

Rigo	Descrizione	IMPORTO	%	IMPOSTE DI CUI ALL'ART. 105, COMMA 1, LETT. a)	%	IMPOSTE DI CUI ALL'ART. 105, COMMA 1, LETT. b)
RF17	Riserve e fondi di rigo RF7, campo 6	.000	56,25	.000		
RF18	Riserve e fondi di rigo RF7-bis, campo 6	.000			56,25	.000
RF19	Riserve e fondi ex art. 8 c. 1, L. 408/90	.000	25	.000		
RF20	Riserve e fondi ex art. 22, c. 4, D.L. 41/95	.000	25	.000		
RF21	Riserve e fondi di rigo RF13, campo 1	.000	5,6	.000	49,84	.000
RF22	Riserve e fondi di rigo RF14, campo 1	.000	2,2	.000	55,24	.000
RF23	Franchigia di rigo RF12, campo 6	.000	5,625	.000		
RF24	Saldo iniziale			.000		.000

Sez. V Incrementi e decrementi degli ammontari iniziali delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir

Rigo	Descrizione	IMPORTO	DATA	%	IMPOSTE DI CUI ALL'ART. 105, COMMA 1, LETTERE a)	IMPOSTE DI CUI ALL'ART. 105, COMMA 1, LETTERE b)
RF25	Distribuzione dell'utile	.000		58,73	.000	.000
RF26	Proventi agevolati	.000		58,73		.000
RF27	Imposte d'esercizio				.000	.000
RF28	Versamenti integrativi				.000	
RF29	Perdite pregresse	.000		37		.000
RF30	Distribuzione di riserve o fondi	.000		58,73	.000	.000
RF31	Distribuzione di riserve o fondi	.000		58,73	.000	.000
RF32	Distribuzione di riserve o fondi	.000		58,73	.000	.000
RF33	Distribuzione di riserve o fondi	.000		58,73	.000	.000
RF34	Saldo finale				.000	.000

RF1

MINISTERO DELLE FINANZE

122

MOD. 760/RH/98

IMPOSTA SOSTITUTIVA
D.LGS N. 358/97

CODICE FISCALE

Determinazione dell'imposta sostitutiva				IMPORTO
	RH1	Plusvalenze da cessioni di aziende, di partecipazioni di controllo e di collegamento		.000
	RH2	Plusvalenze da conferimenti di aziende, di partecipazioni di controllo e di collegamento		.000
	RH3	Plusvalenze da scambi di partecipazioni		.000
	RH4	Maggiori valori iscritti per imputazione di disavanzi		.000
	RH5	**Totale delle plusvalenze e dei maggiori valori**		.000
	RH6	**Imposta sostitutiva**	N. RATE .000	.000
	RH7	Crediti d'imposta concessi alle imprese		.000
	RH8	Eccedenze utilizzate (da riportare nel rigo RE22 del Mod. 760/RE)		.000
	RH9	Importo compensato con IRPEG e/o ILOR		.000
	RH10	IMPOSTA SOSTITUTIVA DA VERSARE		.000

RH1

MINISTERO DELLE FINANZE

122

MOD. 760/RK/98

CODICE FISCALE

IMPOSTA SUL PATRIMONIO NETTO
(D.L. 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461)

Sezione	Rigo	Descrizione	Importo
Sez. I - Determinazione del patrimonio netto	**RK1**	Capitale sociale sottoscritto, ancorché non versato, o fondo di dotazione o fondo patrimoniale	.000
	RK2	Versamenti a fondo perduto o in conto capitale eseguiti dai soci	.000
	RK3	Riserve da sovrapprezzo delle azioni e interessi di conguaglio	.000
	RK4	Fondi di rivalutazione	.000
	RK5	Riserva legale	.000
	RK6	Riserva statutaria	.000
	RK7	Altre riserve o fondi	.000
	RK8	Avanzo di fusione	.000
	RK9	Utili di precedenti esercizi	.000
	RK10	Perdite di precedenti esercizi	.000
	RK11	Perdita dell'esercizio	.000
	RK12	*a dedurre:* Incremento del capitale sociale e delle riserve e fondi aventi natura di capitale	.000
	RK13	TOTALE	.000
	RK14	*a dedurre:* Valore delle azioni, titoli similari o quote di partecipazione in società o enti	.000
	RK15	TOTALE IMPONIBILE	.000
Sez. II - Calcolo dell'imposta dovuta ed estremi del versamento	**RK16**	IMPOSTA DOVUTA	.000
	RK17	ECCEDENZA DI IMPOSTA RISULTANTE DALLA PRECEDENTE DICHIARAZIONE	.000
	RK18	Prima rata di acconto — data — codice concessione	.000
	RK19	Seconda rata di acconto — data — codice concessione	.000
	RK20	IMPOSTA A DEBITO	.000
	RK21	ECCEDENZA DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	.000

RK1

MINISTERO DELLE FINANZE

122

CODICE FISCALE

MOD. 760/RM/98

PROSPETTO DELLE OBBLIGAZIONI, DELLE CEDOLE ACQUISITE SEPARATAMENTE DALLE OBBLIGAZIONI STESSE, DEI RELATIVI PROVENTI ESENTI DA IMPOSTA AI SENSI DELL'ART. 31 DEL D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973, N. 601 E DI ALTRE NORME AGEVOLATIVE

Mod. N.

	Specie delle obbligazioni e delle cedole acquisite separatamente, possedute nel periodo d'imposta	Codice	Data di scadenza
	Denominazione	1	2

	Valore nominale complessivo delle obbligazioni possedute nel periodo d'imposta, acquisite		Valore delle cedole possedute nel periodo d'imposta, acquisite separatamente		Proventi maturati nel periodo d'imposta sulle obbligazioni e sulle cedole acquisite	
	Prima del 28/11/1984	Dal 28/11/1984	Prima del 28/11/1984	Dal 28/11/1984	Prima del 28/11/1984	Dal 28/11/1984
	4	5	6	7	8	9
RM1	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RM2	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RM3	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RM4	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RM5	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RM6	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RM7	.000	.000	.000	.000	.000	.000
RM8 TOTALI	1 .000	2 .000	3 .000	4 .000	5 .000	6 .000

RM1

MINISTERO DELLE FINANZE

122

MOD. 760/RN/98

CODICE FISCALE

PROSPETTO RELATIVO ALLE OPERAZIONI DI FUSIONE

Mod. N.

Dati relativi alla società incorporante o risultante dalla fusione

RN1 Denominazione

RN2 DOMICILIO FISCALE — Comune — Provincia (sigla) — Frazione, via e numero civico — Cap

Dati relativi alla attività

RN3 Descrizione

RN4 Codice attività — BARRARE LA CASELLA SE MODIFICATO NELL'ULTIMO BIENNIO — ANNO DI INIZIO ATTIVITÀ

Dati relativi alla operazione

RN5 TIPO DI OPERAZIONE: Fusione propria — Incorporazione — Numero soggetti fusi o incorporati — Data atto di fusione (giorno mese anno)

Patrimonio netto

RN6 Data (giorno mese anno) — (giorno mese anno) — (giorno mese anno)

RN7 Patrimonio netto .000 .000 .000

Altri dati

RN8 Aumento capitale per concambio .000

Partecipazione al capitale sociale

RN9 Nuovo capitale sociale .000

RN10 Quota di partecipazione dei soci alla società dichiarante

Perdite fiscali

	PERIODO DI FORMAZIONE	IMPORTO	IMPORTO RIPORTABILE
RN11		.000	.000
RN12		.000	.000
RN13		.000	.000
RN14		.000	.000
RN15		.000	.000
RN16		.000	.000
RN17	TOTALE	.000	.000

RN1

082

Società incorporata o fusa

RN18 Codice fiscale | Denominazione | Comune | Provincia (sigla)

RN19 DOMICILIO FISCALE | Frazione, via e numero civico | Cap

Dati relativi alla attività

RN20 Descrizione

RN21 Codice attività | BARRARE LA CASELLA SE MODIFICATO NELL'ULTIMO BIENNIO | ANNO INIZIO ATTIVITÀ | DATA DECORRENZA EFFETTI FISCALI

Disavanzo da annullamento e da concambio

RN22 Ammontare del disavanzo di fusione .000

RN23 Imputato al conto economico .000

RN24 .000 .000

RN25 .000 .000

RN26 IMPUTATO ALLE VOCI DELL'ATTIVO .000 .000

RN27 .000 .000

RN28 .000 .000

RN29 Maggiori valori iscritti riconosciuti fiscalmente .000

RN30 Maggiori valori iscritti non assoggettati ad imposta sostitutiva .000

RN31 Maggiori valori iscritti assoggettati ad imposta sostitutiva .000

Avanzo da annullamento e da concambio

RN32 DA ANNULLAMENTO .000 | DA CONCAMBIO .000

Riserve e fondi in sospensione di imposta
Tassabili solo in caso di distribuzione

IMPORTO

RN33 Ricostituiti .000

RN34 Non ricostituiti .000

Altre riserve e fondi in sospensione di imposta

RN35 Ricostituiti .000

RN36 Non ricostituiti .000

Altri dati

	QUOTA	COSTO
RN37 Partecipazioni annullate in possesso dell'incorporante	%	.000
RN38 Partecipazioni annullate in possesso di altre	%	.000

Perdite fiscali

	PERIODO DI FORMAZIONE	IMPORTO	IMPORTO RIPORTABILE
RN39		.000	.000
RN40		.000	.000
RN41		.000	.000
RN42		.000	.000
RN43		.000	.000
RN44		.000	.000
RN45 TOTALE		.000	.000

RN2

MINISTERO DELLE FINANZE

122

CODICE FISCALE

MOD. 760/RO/98

PROSPETTO RELATIVO ALLE OPERAZIONI DI SCISSIONE

Mod. N.

Dati relativi alla società beneficiaria

RO1 Denominazione

RO2 DOMICILIO FISCALE — Comune — Provincia (sigla) — Frazione, via e numero civico — Cap

Dati relativi alla attività

RO3 Descrizione

RO4 Codice attività — BARRARE LA CASELLA SE MODIFICATO NELL'ULTIMO BIENNIO — ANNO DI INIZIO ATTIVITÀ

Dati relativi alla operazione

RO5 TIPO DI OPERAZIONE: TOTALE — PARZIALE — Numero soggetti beneficiari — Data atto di scissione (giorno, mese, anno)

RO6 Quota di patrimonio netto contabile della società scissa acquisita dalla società beneficiaria %

RO7 Quota della beneficiaria assegnata ai soci della società scissa

Beni acquisiti

RO8 AZIENDE O COMPLESSI AZIENDALI — PARTECIPAZIONI RAPPRESENTATIVE DI AZIENDE O COMPLESSI AZIENDALI — ALTRI BENI

Soci concambianti

RO9 Mantenimento delle proporzioni di partecipazione — SI — NO

Patrimonio netto

RO10 Data (giorno, mese, anno) — (giorno, mese, anno) — (giorno, mese, anno)

RO11 Patrimonio netto .000 — .000 — .000

Altri dati

RO12 Aumento di capitale sociale per concambio .000

RO13 Nuovo capitale sociale .000

Perdite fiscali

	PERIODO DI FORMAZIONE	IMPORTO	IMPORTO RIPORTABILE
RO14		.000	.000
RO15		.000	.000
RO16		.000	.000
RO17		.000	.000
RO18		.000	.000
RO19		.000	.000
RO20	TOTALE	.000	.000

RO1

082

Società scissa

RO21 Codice fiscale [1] Denominazione [2]

RO22 DOMICILIO FISCALE — COMUNE [1] — PROVINCIA (sigla) [2] — Frazione, via e numero civico [3] — C.A.P. [4]

Dati relativi alla attività

RO23 Descrizione

RO24 Codice attività [1] — BARRARE LA CASELLA SE MODIFICATO NELL'ULTIMO BIENNIO [2] — ANNO INIZIO ATTIVITÀ [3] — DATA DECORRENZA EFFETTI FISCALI [4] giorno mese anno

RO25 Quota di patrimonio netto contabile non trasferita %

Disavanzo da annullamento e da concambio

RO26	Ammontare del disavanzo di scissione		[4] .000
RO27	Imputato al conto economico	[2] .000	
RO28	Imputato alle voci dell'attivo [1]	.000	[3] .000
RO29		.000	.000
RO30		.000	.000
RO31		.000	.000
RO32		.000	.000
RO33	Maggiori valori iscritti riconosciuti fiscalmente		.000
RO34	Maggiori valori iscritti non assoggettati ad imposta sostitutiva		.000
RO35	Maggiori valori iscritti assoggettati ad imposta sostitutiva		.000

Riserve e fondi in sospensione di imposta Tassabili solo in caso di distribuzione

RO36	Da ricostituire	.000
RO37	Ricostituiti pro-quota	.000
RO38	Ricostituiti per intero	.000

Altre riserve e fondi in sospensione di imposta

RO39	Da ricostituire	.000
RO40	Ricostituiti pro-quota	.000
RO41	Ricostituiti per intero	.000

Perdite fiscali

	PERIODO DI FORMAZIONE	IMPORTO	IMPORTO RIPORTABILE
RO42		.000	.000
RO43		.000	.000
RO44		.000	.000
RO45		.000	.000
RO46		.000	.000
RO47		.000	.000
RO48	TOTALE	.000	.000

Altre società beneficiarie

RO49 Codice fiscale [1] Denominazione [2]

RO50 DOMICILIO FISCALE — COMUNE [1] — PROVINCIA (sigla) [2] — Frazione, via e numero civico [3] — C.A.P. [4]

RO51 Descrizione

RO52 Codice attività [1] — BARRARE LA CASELLA SE MODIFICATO NELL'ULTIMO BIENNIO [2] — ANNO INIZIO ATTIVITÀ [3] — DATA DECORRENZA EFFETTI FISCALI [4] giorno mese anno

RO53 Quota acquisita del patrimonio netto contabile della società scissa %

RO54 Codice fiscale [1] Denominazione [2]

RO55 DOMICILIO FISCALE — COMUNE [1] — PROVINCIA (sigla) [2] — Frazione, via e numero civico [3] — C.A.P. [4]

RO56 Descrizione

RO57 Codice attività [1] — BARRARE LA CASELLA SE MODIFICATO NELL'ULTIMO BIENNIO [2] — ANNO INIZIO ATTIVITÀ [3] — DATA DECORRENZA EFFETTI FISCALI [4] giorno mese anno

RO58 Quota acquisita del patrimonio netto contabile della società scissa %

RO2

082

1) Indicare quelli in carica alla data della presentazione della dichiarazione

RR2

MINISTERO DELLE FINANZE

MOD. 760/RT/98

PROSPETTO DEI PREMI ASSICURATIVI CONTRO GLI INFORTUNI SUL LAVORO E LE MALATTIE PROFESSIONALI

122

CODICE FISCALE

Mod. N.

Premi assicurativi dovuti

	Posizione assicurativa INAIL (1)	Numero dei soggetti per i quali è dovuto il premio (2)	Base retributiva complessiva (3)	Premio complessivamente dovuto (4)
		Acconti versati (5)	Barrare la casella in caso di versamento rateale (6)	Saldo versato (7)
RT1			.000	.000
		.000		.000
RT2			.000	.000
		.000		.000
RT3			.000	.000
		.000		.000
RT4			.000	.000
		.000		.000
RT5			.000	.000
		.000		.000

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

GENERALITÀ

Il presente prospetto deve essere compilato dalle società di capitali e dalle società cooperative tenute al versamento dei premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali per i soggetti che prestano la propria attività lavorativa nell'impresa (soci ed eventuali collaboratori familiari dei medesimi).

I predetti soggetti, se tenuti alla presentazione della dichiarazione, devono indicare nella stessa solo il numero di posizione assicurativa INAIL della società. Tale indicazione, preceduta dalla dicitura "Posizione assicurativa INAIL", deve essere effettuata nelle spazio riservato alle "Annotazioni" posto in calce al modello base della dichiarazione delle persone fisiche.

La compilazione del prospetto va effettuata per ogni singola posizione assicurativa di cui risulta intestataria la società. In presenza di più posizioni assicurative vanno compilati distinti riquadri del prospetto, indicando in ciascuno di essi:

- il numero di posizione assicurativa INAIL,
- il numero di soggetti per i quali viene corrisposto il premio INAIL;
- l'ammontare complessivo della base retributiva;
- il premio complessivamente dovuto relativo all'anno 1997;
- i versamenti effettuati in acconto e a saldo per tale anno.

Come si compila il prospetto

Distintamente per ciascun riquadro utilizzato è necessario indicare.

- al **campo 1** il numero di posizione assicurativa attribuito dall'INAIL alla società;
- al **campo 2** il numero dei soggetti per i quali è dovuto il premio assicurativo, che nel 1997 hanno prestato l'attività lavorativa nella società;
- al **campo 3** la base retributiva complessiva dei soggetti per i quali è dovuto il premio, riferita al periodo assicurativo 1997. Tale importo è pari:
  - per le imprese artigiane, al totale delle retribuzioni convenzionali dei soggetti indicati al precedente campo 2. Si rammenta che ogni singola base retributiva non può essere comunque inferiore alla retribuzione minima stabilita per legge che per l'anno 1997 è di lire 19.552.500;
  - per le imprese commerciali, al totale delle retribuzioni convenzionali o di ragguaglio, già dichiarato all'INAIL in sede di autoliquidazione dei premi;
- al **campo 4** il premio assicurativo complessivamente dovuto per il 1997, già determinato in sede di autoliquidazione dei premi INAIL;
- al **campo 5** l'ammontare complessivo dei premi versati in acconto per il 1997, comprendente la rata anticipata, con scadenza al 20 febbraio 1997, e l'eventuale integrazione versata sucessivamente a tale data;
- al **campo 7** l'importo del saldo versato per il 1997 con scadenza al 20 febbraio 1998. Nel caso in cui, all'atto della presentazione della dichiarazione dei redditi, sia ancora in corso la rateazione eventualmente concessa per il versamento dell'importo dovuto a saldo, va barrata la casella posta nel **campo 6**.

RT1

MINISTERO DELLE FINANZE

122

CODICE FISCALE

MOD. 760/RZ/98

DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA RELATIVA A INTERESSI, ALTRI REDDITI DI CAPITALE E REDDITI DIVERSI

ATTENZIONE: GLI IMPORTI VANNO ESPOSTI IN MIGLIAIA DI LIRE MEDIANTE TRONCAMENTO DELLE ULTIME TRE CIFRE

Mod. N.

PROSPETTO A
Interessi, premi e altri frutti di depositi e conti correnti bancari e postali, nonché di certificati di deposito

	Codice causale	Somme soggette a ritenuta	Aliquota	Ritenute operate
RZ1			, %	
RZ2			, %	
RZ3			, %	
RZ4			, %	
RZ5			, %	
RZ6	TOTALE			
RZ7	TOTALE			
RZ8	TOTALE ACCONTI			
RZ9	Somma versata in eccedenza (rigo RZ8 - rigo RZ7) da computare in diminuzione dei versamenti di acconto del periodo d'imposta successivo			
RZ10	Somma versata in eccedenza (rigo RZ8 - rigo RZ7) di cui si chiede il rimborso			
RZ11	Depositi e conti correnti presso uffici o sportelli operanti nella Regione Valle d'Aosta			

PROSPETTO B
Interessi, premi e altri frutti di titoli obbligazionari e similari

	Causale		Aliquota	
RZ12			, %	
RZ13			, %	
RZ14			, %	
RZ15			, %	
RZ16	TOTALI			

PROSPETTO C
Interessi corrisposti ai propri soci dalle società cooperative

RZ17			, %	

PROSPETTO D
Proventi derivanti da titoli obbligazionari emessi da non residenti e da altri depositi e conti correnti

RZ18			, %	
RZ19			, %	
RZ20			, %	
RZ21	TOTALI			

PROSPETTO E
Premi e vincite

RZ22			, %	
RZ23			, %	
RZ24			, %	
RZ25	TOTALI			

PROSPETTO F
Proventi da accettazioni bancarie e cambiali finanziarie

	Importo complessivo delle cambiali			
RZ26			, %	
RZ27			, %	
RZ28	TOTALI			

PROSPETTO G
Altri redditi di capitale

	Ammontare dei proventi imponibili	
RZ29		

PROSPETTO H
Proventi da cessione a termine di obbligazioni e titoli similari

	Causale			
RZ30			, %	
RZ31			, %	
RZ32			, %	
RZ33	TOTALI			

PROSPETTO I
Plusvalenze da cessione a termine di valute estere

	Ammontare complessivo delle plusvalenze imponibili	
RZ34		

PROSPETTO L
Proventi da depositi a garanzia di finanziamenti

	Ammontare dei proventi imponibili	Prelievo operato
RZ35		

PROSPETTO M
Rimborso anticipato di obbligazioni e titoli similari

		Somma dovuta
RZ36		

RZ1

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO

LIBRERIE CONCESSIONARIE PRESSO LE QUALI È IN VENDITA LA GAZZETTA UFFICIALE

ABRUZZO

◇ **CHIETI**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI - DE LUCA
Via A. Herio, 21

◇ **L'AQUILA**
LIBRERIA LA LUNA
Viale Persichetti, 9/A

◇ **PESCARA**
LIBRERIA COSTANTINI DIDATTICA
Corso V. Emanuele, 146
LIBRERIA DELL'UNIVERSITÀ
Via Galilei (ang. via Gramsci)

◇ **SULMONA**
LIBRERIA UFFICIO IN
Circonv. Occidentale, 10

◇ **TERAMO**
LIBRERIA DE LUCA
Via Riccitelli, 6

BASILICATA

◇ **MATERA**
LIBRERIA MONTEMURRO
Via delle Beccherie, 69

◇ **POTENZA**
LIBRERIA PAGGI ROSA
Via Pretoria

CALABRIA

◇ **CATANZARO**
LIBRERIA NISTICÒ
Via A. Daniele, 27

◇ **COSENZA**
LIBRERIA DOMUS
Via Monte Santo, 70/A

◇ **PALMI**
LIBRERIA IL TEMPERINO
Via Roma, 31

◇ **REGGIO CALABRIA**
LIBRERIA L'UFFICIO
Via B. Buozzi, 23/A/B/C

◇ **VIBO VALENTIA**
LIBRERIA AZZURRA
Corso V. Emanuele III

CAMPANIA

◇ **ANGRI**
CARTOLIBRERIA AMATO
Via dei Goti, 11

◇ **AVELLINO**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Vasto, 15
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Matteotti, 30-32
CARTOLIBRERIA CESA
Via G. Nappi, 47

◇ **BENEVENTO**
LIBRERIA LA GIUDIZIARIA
Via F. Paga, 11
LIBRERIA MASONE
Viale Rettori, 71

◇ **CASERTA**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Caduti sul Lavoro, 29-33

◇ **CASTELLAMMARE DI STABIA**
LINEA SCUOLA
Via Raiola, 69/D

◇ **CAVA DEI TIRRENI**
LIBRERIA RONDINELLA
Corso Umberto I, 253

◇ **ISCHIA PORTO**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Sogliuzzo

◇ **NAPOLI**
LIBRERIA LEGISLATIVA MAJOLO
Via Caravita, 30
LIBRERIA GUIDA 1
Via Portalba, 20-23
LIBRERIA L'ATENEO
Viale Augusto, 168-170
LIBRERIA GUIDA 2
Via Merliani, 118
LIBRERIA TRAMA
Piazza Cavour, 75
LIBRERIA I.B.S.
Salita del Casale, 18

◇ **NOCERA INFERIORE**
LIBRERIA LEGISLATIVA CRISCUOLO
Via Fava, 51;

◇ **POLLA**
CARTOLIBRERIA GM
Via Crispi

◇ **SALERNO**
LIBRERIA GUIDA
Corso Garibaldi, 142

EMILIA-ROMAGNA

◇ **BOLOGNA**
LIBRERIA GIURIDICA CERUTI
Piazza Tribunali, 5/F
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Castiglione, 1/C
GIURIDICA EDINFORM
Via delle Scuole, 38

◇ **CARPI**
LIBRERIA BULGARELLI
Corso S. Cabassi, 15

◇ **CESENA**
LIBRERIA BETTINI
Via Vescovado, 5

◇ **FERRARA**
LIBRERIA PASELLO
Via Canonica, 16-18

◇ **FORLÌ**
LIBRERIA CAPPELLI
Via Lazzaretto, 51
LIBRERIA MODERNA
Corso A. Diaz, 12

◇ **MODENA**
LIBRERIA GOLIARDICA
Via Berengario, 60

◇ **PARMA**
LIBRERIA PIROLA PARMA
Via Farini, 34/D

◇ **PIACENZA**
NUOVA TIPOGRAFIA DEL MAINO
Via Quattro Novembre, 160

◇ **REGGIO EMILIA**
LIBRERIA MODERNA
Via Farini, 1/M

◇ **RIMINI**
LIBRERIA DEL PROFESSIONISTA
Via XXII Giugno, 3

FRIULI-VENEZIA GIULIA

◇ **GORIZIA**
CARTOLIBRERIA ANTONINI
Via Mazzini, 16

◇ **PORDENONE**
LIBRERIA MINERVA
Piazzale XX Settembre, 22/A

◇ **TRIESTE**
LIBRERIA TERGESTE
Piazza Borsa, 15 (gall. Tergesteo)
LIBRERIA EDIZIONI LINT
Via Romagna, 30

◇ **UDINE**
LIBRERIA BENEDETTI
Via Mercatovecchio, 13
LIBRERIA TARANTOLA
Via Vittorio Veneto, 20

LAZIO

◇ **FROSINONE**
LIBRERIA EDICOLA CARINCI
Piazza Madonna della Neve, s.n.c.

◇ **LATINA**
LIBRERIA GIURIDICA LA FORENSE
Viale dello Statuto, 28-30

◇ **RIETI**
LIBRERIA LA CENTRALE
Piazza V. Emanuele, 8

◇ **ROMA**
LIBRERIA ECONOMICO GIURIDICA
Via S. Maria Maggiore, 121
LIBRERIA DE MIRANDA
Viale G. Cesare, 51/E-F-G
LIBRERIA L'UNIVERSITARIA
Viale Ippocrate, 99
LIBRERIA IL TRITONE
Via Tritone, 61/A
LIBRERIA MEDICHINI
Via Marcantonio Colonna, 68-70
LA CONTABILE
Via Tuscolana, 1027

◇ **SORA**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Abruzzo, 4

◇ **TIVOLI**
LIBRERIA MANNELLI
Viale Mannelli, 10

◇ **VITERBO**
LIBRERIA "AR"
Palazzo Uffici Finanziari - Loc. Pietrare
LIBRERIA DE SANTIS
Via Venezia Giulia, 5

LIGURIA

◇ **CHIAVARI**
CARTOLERIA GIORGINI
Piazza N.S. dell'Orto, 37-38

◇ **GENOVA**
LIBRERIA GIURIDICA BALDARO
Via XII Ottobre, 172/R

◇ **IMPERIA**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI - DI VIALE
Viale Matteotti, 43/A-45

LOMBARDIA

◇ **BERGAMO**
LIBRERIA LORENZELLI
Via G. D'Alzano, 5

◇ **BRESCIA**
LIBRERIA QUERINIANA
Via Trieste, 13

◇ **BRESSO**
LIBRERIA CORRIDONI
Via Corridoni, 11

◇ **BUSTO ARSIZIO**
CARTOLIBRERIA CENTRALE BORAGNO
Via Milano, 4

◇ **COMO**
LIBRERIA GIURIDICA BERNASCONI
Via Mentana, 15

◇ **CREMONA**
LIBRERIA DEL CONVEGNO
Corso Campi, 72

◇ **GALLARATE**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Pulicelli, 1 (ang. p. risorgimento)
LIBRERIA TOP OFFICE
Via Torino, 8

◇ **LECCO**
LIBRERIA PIROLA - DI LAZZARINI
Corso Mart. Liberazione, 100/A

◇ **LIPOMO**
EDITRICE CESARE NANI
Via Statale Briantea, 79

◇ **LODI**
LA LIBRERIA S.a.s.
Via Defendente, 32

◇ **MANTOVA**
LIBRERIA ADAMO DI PELLEGRINI
Corso Umberto I, 32

◇ **MILANO**
LIBRERIA CONCESSIONARIA
IPZS-CALABRESE
Galleria V. Emanuele II, 13-15

◇ **MONZA**
LIBRERIA DELL'ARENGARIO
Via Mapelli, 4

◇ **PAVIA**
LIBRERIA GALASSIA
Corso Mazzini, 28

◇ **SONDRIO**
LIBRERIA MAC
Via Calmi, 14

◇ **VARESE**
LIBRERIA PIROLA - DI MITRANO
Via Albuzzi, 8

Segue: **LIBRERIE CONCESSIONARIE PRESSO LE QUALI È IN VENDITA LA GAZZETTA UFFICIALE**

MARCHE

◇ **ANCONA**
LIBRERIA FOGOLA
Piazza Cavour, 4-5-6
◇ **ASCOLI PICENO**
LIBRERIA PROSPERI
Largo Crivelli, 8
◇ **MACERATA**
LIBRERIA UNIVERSITARIA
Via Don Minzoni, 6
◇ **PESARO**
LIBRERIA PROFESSIONALE MARCHIGIANA
Via Mameli, 34
◇ **S. BENEDETTO DEL TRONTO**
LA BIBLIOFILA
Via Ugo Bassi, 38

MOLISE

◇ **CAMPOBASSO**
LIBRERIA GIURIDICA DI.E.M.
Via Capriglione, 42-44
CENTRO LIBRARIO MOLISANO
Viale Manzoni, 81-83

PIEMONTE

◇ **ALBA**
CASA EDITRICE I.C.A.P.
Via Vittorio Emanuele, 19
◇ **ALESSANDRIA**
LIBRERIA INTERNAZIONALE BERTOLOTTI
Corso Roma, 122
◇ **BIELLA**
LIBRERIA GIOVANNACCI
Via Italia, 14
◇ **CUNEO**
CASA EDITRICE ICAP
Piazza dei Galimberti, 10
◇ **NOVARA**
EDIZIONI PIROLA E MODULISTICA
Via Costa, 32
◇ **TORINO**
CARTIERE MILIANI FABRIANO
Via Cavour, 17
◇ **VERBANIA**
LIBRERIA MARGAROLI
Corso Mameli, 55 - Intra
◇ **VERCELLI**
CARTOLIBRERIA COPPO
Via Galileo Ferraris, 70

PUGLIA

◇ **ALTAMURA**
LIBRERIA JOLLY CART
Corso V. Emanuele, 16
◇ **BARI**
CARTOLIBRERIA QUINTILIANO
Via Arcidiacono Giovanni, 9
LIBRERIA PALOMAR
Via P. Amedeo, 176/B
LIBRERIA LATERZA GIUSEPPE & FIGLI
Via Sparano, 134
LIBRERIA FRATELLI LATERZA
Via Crisanzio, 16
◇ **BRINDISI**
LIBRERIA PIAZZO
Corso Garibaldi, 38/A
◇ **CERIGNOLA**
LIBRERIA VASCIAVEO
Via Gubbio, 14
◇ **FOGGIA**
LIBRERIA PATIERNO
Via Dante, 21
◇ **LECCE**
LIBRERIA LECCE SPAZIO VIVO
Via Palmieri, 30
◇ **MANFREDONIA**
LIBRERIA IL PAPIRO
Corso Manfredi, 126
◇ **MOLFETTA**
LIBRERIA IL GHIGNO
Via Campanella, 24
◇ **TARANTO**
LIBRERIA FUMAROLA
Corso Italia, 229

SARDEGNA

◇ **CAGLIARI**
LIBRERIA F.LLI DESSÌ
Corso V. Emanuele, 30-32
◇ **ORISTANO**
LIBRERIA CANU
Corso Umberto I, 19
◇ **SASSARI**
LIBRERIA MESSAGGERIE SARDE
Piazza Castello, 11
LIBRERIA AKA
Via Roma, 42

SICILIA

◇ **ACIREALE**
LIBRERIA S.G.C. ESSEGICI S.a.s.
Via Caronda, 8-10
CARTOLIBRERIA BONANNO
Via Vittorio Emanuele, 194
◇ **AGRIGENTO**
TUTTO SHOPPING
Via Panoramica dei Templi, 17
◇ **CALTANISSETTA**
LIBRERIA SCIASCIA
Corso Umberto I, 111
◇ **CASTELVETRANO**
CARTOLIBRERIA MAROTTA & CALIA
Via Q. Sella, 106-108
◇ **CATANIA**
LIBRERIA LA PAGLIA
Via Etnea, 393
LIBRERIA ESSEGICI
Via F. Riso, 56
LIBRERIA RIOLO FRANCESCA
Via Vittorio Emanuele, 137
◇ **GIARRE**
LIBRERIA LA SENORITA
Corso Italia, 132-134
◇ **MESSINA**
LIBRERIA PIROLA MESSINA
Corso Cavour, 55
◇ **PALERMO**
LIBRERIA S.F. FLACCOVIO
Via Ruggero Settimo, 37
LIBRERIA FORENSE
Via Maqueda, 185
LIBRERIA S.F. FLACCOVIO
Piazza V. E. Orlando, 15-19
LIBRERIA MERCURIO LI.CA.M.
Piazza S. G. Bosco, 3
LIBRERIA DARIO FLACCOVIO
Viale Ausonia, 70
LIBRERIA CICALA INGUAGGIATO
Via Villaermosa, 28
LIBRERIA SCHOOL SERVICE
Via Galletti, 225
◇ **S. GIOVANNI LA PUNTA**
LIBRERIA DI LORENZO
Via Roma, 259
◇ **SIRACUSA**
LA LIBRERIA DI VALVO E SPADA
Piazza Euripide, 22
◇ **TRAPANI**
LIBRERIA LO BUE
Via Cascio Cortese, 8
LIBRERIA GIURIDICA DI SAFINA
Corso Italia, 81

TOSCANA

◇ **AREZZO**
LIBRERIA PELLEGRINI
Via Cavour, 42
◇ **FIRENZE**
LIBRERIA PIROLA «già Etruria»
Via Cavour, 46/R
LIBRERIA MARZOCCO
Via de' Martelli, 22/R
LIBRERIA ALFANI
Via Alfani, 84-86/R
◇ **GROSSETO**
NUOVA LIBRERIA
Via Mille, 6/A
◇ **LIVORNO**
LIBRERIA AMEDEO NUOVA
Corso Amedeo, 23-27
LIBRERIA IL PENTAFOGLIO
Via Fiorenza, 4/B
◇ **LUCCA**
LIBRERIA BARONI ADRI
Via S. Paolino, 45-47
LIBRERIA SESTANTE
Via Montanara, 37
◇ **MASSA**
LIBRERIA IL MAGGIOLINO
Via Europa, 19
◇ **PISA**
LIBRERIA VALLERINI
Via dei Mille, 13
◇ **PISTOIA**
LIBRERIA UNIVERSITARIA TURELLI
Via Macallè, 37
◇ **PRATO**
LIBRERIA GORI
Via Ricasoli, 25
◇ **SIENA**
LIBRERIA TICCI
Via delle Terme, 5-7
◇ **VIAREGGIO**
LIBRERIA IL MAGGIOLINO
Via Puccini, 38

TRENTINO-ALTO ADIGE

◇ **TRENTO**
LIBRERIA DISERTORI
Via Diaz, 11

UMBRIA

◇ **FOLIGNO**
LIBRERIA LUNA
Via Gramsci, 41
◇ **PERUGIA**
LIBRERIA SIMONELLI
Corso Vannucci, 82
LIBRERIA LA FONTANA
Via Sicilia, 53
◇ **TERNI**
LIBRERIA ALTEROCCA
Corso Tacito, 29

VENETO

◇ **BELLUNO**
LIBRERIA CAMPDEL
Piazza Martiri, 27/D
◇ **CONEGLIANO**
LIBRERIA CANOVA
Via Cavour, 6/B
◇ **PADOVA**
LIBRERIA DIEGO VALERI
Via Roma, 114
IL LIBRACCIO
Via Portello, 42
◇ **ROVIGO**
CARTOLIBRERIA PAVANELLO
Piazza V. Emanuele, 2
◇ **TREVISO**
CARTOLIBRERIA CANOVA
Via Calmaggiore, 31
◇ **VENEZIA**
CENTRO DIFFUSIONE PRODOTTI
EDITORIALI I.P.Z.S.
S. Marco 1893/B - Campo S. Fantin
◇ **VERONA**
LIBRERIA L.E.G.I.S.
Via Adigetto, 43
LIBRERIA GROSSO GHELFI BARBATO
Via G. Carducci, 44
LIBRERIA GIURIDICA EDITRICE
Via Costa, 5
◇ **VICENZA**
LIBRERIA GALLA 1880
Corso Palladio, 11

MODALITÀ PER LA VENDITA

La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni ufficiali sono in vendita al pubblico:
— presso le Agenzie dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato in ROMA: piazza G. Verdi, 10 e via Cavour, 102;
— presso le Librerie concessionarie indicate nelle pagine precedenti.

Le richieste per corrispondenza devono essere inviate all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Direzione Marketing e Commerciale - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 Roma, versando l'importo, maggiorato delle spese di spedizione, a mezzo del c/c postale n. 387001. Le inserzioni, come da norme riportate nella testata della parte seconda, si ricevono con pagamento anticipato, presso le agenzie in Roma e presso le librerie concessionarie.

PREZZI E CONDIZIONI DI ABBONAMENTO - 1998

Gli abbonamenti annuali hanno decorrenza dal 1° gennaio e termine al 31 dicembre 1998
i semestrali dal 1° gennaio al 30 giugno 1998 e dal 1° luglio al 31 dicembre 1998

PARTE PRIMA - SERIE GENERALE E SERIE SPECIALI

Ogni tipo di abbonamento comprende gli indici mensili

Tipo A - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari:
- annuale .... L. 484.000
- semestrale .... L. 275.000

Tipo A1 - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi:
- annuale .... L. 396.000
- semestrale .... L. 220.000

Tipo A2 - Abbonamento ai supplementi ordinari contenenti i provvedimenti non legislativi:
- annuale .... L. 110.000
- semestrale .... L. 66.000

Tipo B - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte costituzionale:
- annuale .... L. 102.000
- semestrale .... L. 66.500

Tipo C - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti delle Comunità europee:
- annuale .... L. 260.000
- semestrale .... L. 143.000

Tipo D - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata alle leggi ed ai regolamenti regionali:
- annuale .... L. 101.000
- semestrale .... L. 65.000

Tipo E - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni:
- annuale .... L. 254.000
- semestrale .... L. 138.000

Tipo F - *Completo*. Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi e non legislativi ed ai fascicoli delle quattro serie speciali (ex tipo F):
- annuale .... L. 1.045.000
- semestrale .... L. 565.000

Tipo F1 - Abbonamento ai fascicoli della serie generale inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi e ai fascicoli delle quattro serie speciali (escluso il tipo A2):
- annuale .... L. 935.000
- semestrale .... L. 495.000

Integrando con la somma di **L. 125.000** *il versamento relativo al tipo di abbonamento della* Gazzetta Ufficiale - *parte prima - prescelto, si riceverà anche l'Indice repertorio annuale cronologico per materie 1998.*

Prezzo di vendita di un fascicolo della *serie generale*	L. 1.500
Prezzo di vendita di un fascicolo delle *serie speciali I, II e III*, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.500
Prezzo di vendita di un fascicolo della *IV serie speciale «Concorsi ed esami»*	L. 2.800
Prezzo di vendita di un fascicolo *indici mensili*, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.500
Supplementi ordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.500
Supplementi straordinari per la vendita a fascicoli, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.500

Supplemento straordinario «Bollettino delle estrazioni»

Abbonamento annuale	L. 154.000
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.500

Supplemento straordinario «Conto riassuntivo del Tesoro»

Abbonamento annuale	L. 100.000
Prezzo di vendita di un fascicolo	L. 8.000

Gazzetta Ufficiale su MICROFICHES - 1998
(Serie generale - Supplementi ordinari - Serie speciali)

Abbonamento annuo (52 spedizioni raccomandate settimanali)	L. 1.300.000
Vendita singola: ogni microfiches contiene fino a 96 pagine di Gazzetta Ufficiale	L. 1.500
Contributo spese per imballaggio e spedizione raccomandata (da 1 a 10 microfiches)	L. 4.000

N.B. — Per l'estero i suddetti prezzi sono aumentati del 30%.

PARTE SECONDA - INSERZIONI

Abbonamento annuale	L. 451.000
Abbonamento semestrale	L. 270.000
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.550

I prezzi di vendita, in abbonamento ed a fascicoli separati, per l'estero, *nonché quelli di vendita dei fascicoli delle* annate arretrate, *compresi i supplementi ordinari e straordinari, sono* raddoppiati.

L'importo degli abbonamenti deve essere versato sul c/c postale n. 387001 intestato all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. L'invio dei fascicoli disguidati, che devono essere richiesti entro 30 giorni dalla data di pubblicazione, è subordinato alla trasmissione dei dati riportati sulla relativa fascetta di abbonamento.

Per informazioni o prenotazioni rivolgersi all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 ROMA
abbonamenti ☎ (06) 85082149/85082221 - vendita pubblicazioni ☎ (06) 85082150/85082276 - inserzioni ☎ (06) 85082146/85082189